

ガイダンス（租税法）

第1節	ガイダンス（租税法）	0- ii
1	公認会計士試験における租税法	0- ii

序章 租税法総論

1	租税制度の概要	0-2
2	租税法の基本原則	0-6

第1章 法人税の概要

第1節	法人税の概要	1-2
1	法人税とは	1-2
2	法人税の納税義務者と課税所得等の範囲	1-4
3	総則関係	1-8
4	申告と納付	1-10
第2節	各事業年度の所得の金額	1-12
1	各事業年度の所得の金額	1-12
2	当期純利益と所得金額との関係	1-14
第3節	留保と社外流出	1-28
1	概要	1-28
2	税務上の純資産（貸借対照表）	1-30
3	税務調整項目と純資産（帳簿価額）の増減	1-32
第4節	法人税額の計算	1-36
1	概要	1-36
2	普通法人の法人税率	1-38

第2章 受取配当等

第1節 受取配当等の益金不算入額.....	2-2
1 概要	2-2
2 益金不算入額.....	2-4
3 配当等の額	2-6
4 控除負債利子.....	2-8
5 短期所有株式等に係る配当等の適用除外	2-14
6 配当の収益計上時期.....	2-16
7 名義書換失念株に係る配当金の取扱い.....	2-16

第3章 みなし配当

第1節 みなし配当	3-2
1 概要	3-2
2 みなし配当	3-4
3 資本の払戻し（資本剰余金の額の 減少に伴う剰余金の配当）の場合	3-6
4 解散による残余財産の分配の場合	3-8
5 自己株式を取得（市場における 購入による取得等を除く。）した場合	3-10

第4章 所得税額控除

第1節 所得税額控除.....	4-2
1 概要	4-2
2 控除所得税額.....	4-4
3 期間按分計算の方法.....	4-6

第5章 租税公課

第1節	租税公課.....	5-2
1	概要.....	5-2
2	損金算入時期.....	5-4
3	法人税・住民税及び事業税.....	5-6
4	納税充当金.....	5-12
5	仮払税金.....	5-36
6	還付税金.....	5-38
7	その他の税金等.....	5-40
8	不正行為等に係る費用・罰金等.....	5-44
第2節	控除対象外消費税額等.....	5-60
1	概要.....	5-60
2	控除対象外消費税額等の区分.....	5-62
3	繰延消費税額等の損金算入限度額.....	5-64
4	その他関連事項.....	5-66

第6章 役員給与等（株式報酬除く）

第1節	役員給与等（株式報酬除く）.....	6-2
1	概要.....	6-2
2	役員の意味・範囲・判定.....	6-4
3	使用人兼務役員の意味・判定.....	6-10
4	役員給与.....	6-18
5	使用人給与.....	6-38

第7章 交際費等

第1節 交際費等	7-2
1 概要	7-2
2 支出交際費等	7-4
3 損金不算入額	7-8
4 経理方法	7-14
5 交際費等とその他の費用の区分（隣接費用）	7-16
6 原価算入交際費等	7-30
7 ゴルフクラブの入会金等	7-32

第8章 寄附金

第1節 寄附金	8-2
1 概要	8-2
2 寄附金の額	8-4
3 支出寄附金の区分	8-8
4 寄附金の損金不算入額	8-10
5 経理方法	8-16
6 子会社等に対する経済的利益（子会社支援税制）	8-20
7 完全支配関係がある法人間の寄附（グループ法人税制）	8-22

第9章 貸倒損失

第1節 貸倒損失	9-2
1 概要	9-2
2 法律上の貸倒れ	9-6
3 事実上の貸倒れ	9-8
4 形式上の貸倒れ	9-10

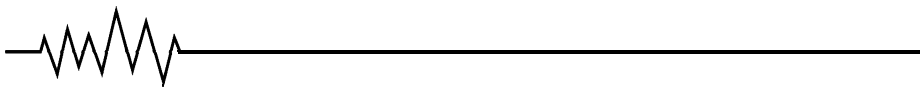
第10章 貸倒引当金

第1節	貸倒引当金	10-2
1	概要	10-2
2	適用対象法人	10-4
3	個別評価金銭債権に係る貸倒引当金	10-4
4	一括評価金銭債権に係る貸倒引当金	10-12
5	戻入	10-24
6	貸倒引当金と貸倒損失の関係	10-26

第11章 減価償却 I

第1節	減価償却 I	11-2
1	概要	11-2
2	減価償却資産	11-4
3	償却方法	11-6
4	取得価額	11-8
5	償却限度額	11-10
6	償却超過が生じた場合	11-24
7	償却不足が生じた場合	11-26
8	損金経理	11-30
9	通算（グルーピング）	11-34
10	少額なもの①（少額減価償却資産）	11-38
11	少額なもの②（一括償却資産）	11-40
12	少額なもの③（中小企業者等の特例）	11-44

ガイダンス（租税法）

Milestone 

公認会計士試験における「租税法」について、概要を確認します。

第1節 ガイダンス（租税法）

目次

1 公認会計士試験における租税法

学習の指針

公認会計士試験の「租税法」について、整理・確認しておきましょう。

1 公認会計士試験における租税法

(1) 日程

論文式試験における「租税法」は、理論問題と計算問題で構成され、法人税・所得税・消費税の分野から出題される（試験時間120分、配点100点）。

図解 論文試験日程（例年8月下旬実施）

1日目		2日目		3日目	
監査論	租税法	会計学（午前・午後）		企業法	選択科目
100点 (120分)	100点 (120分)	300点		100点 (120分)	100点 (120分)
		(120分)	(180分)		

- ・合格基準 全科目の偏差値が52以上であれば合格
ただし、科目の偏差値が1つでも40未満の場合には不合格
科目合格ラインは55（大問ごと加重平均）。
- ・租税法は、100点/700点（約14%）を構成。

(2) LEC合格学習時間の目安（他資格との比較）

司法試験	公認会計士試験	税理士試験
(独占業務) 法律相談・折衝 民事裁判の代理人 刑事事件の弁護人	(独占業務) 監査業務 証明業務	(独占業務) 税務代理 税務書類の作成 税務相談
租税法 (所得税が主体。法人 税・国通法)	租税法 (法人税法・所得税 法・消費税法)	法人税法 所得税法 消費税法
(学習時間目安) 講義24時間 +アウトプット	(学習時間目安) ①12月短答合格 論文再受験 220~280時間 ②5月短答合格から 3ヶ月で論文受験 110~140時間	(学習時間目安) 3科目で1500時間 +理論暗記

(3) 試験範囲

公認会計士試験の出題範囲の要旨（公認会計士・監査審査会公表）

＜租税法＞

租税法の分野には、租税法総論及び法人税法、所得税法などの租税実体法①が含まれる。

租税実体法については、法人税法を中心として、所得税法、消費税法の構造的な理解を問う基礎的出題②とする。また必要に応じ、これらに関連する租税特別措置法、並びに法令の解釈・適用に関する実務上の取り扱い③を問う。国際課税については、法人税法に規定する外国法人の法人税のほか、所得税法に規定する非居住者及び法人の納税義務並びに外国税額控除のみを問う④ものとする。例えば、タックスヘイブン税制、移転価格税制、過少資本税制は出題範囲から除外⑤する。また、連結納税制度については、当分の間、出題範囲から除外⑥する。なお、グループ法人単体課税制度は出題範囲に含める⑦

相続税法、租税手続法、租税訴訟法及び租税罰則法については、当分の間、出題範囲から除外⑧する。

(適用法令) 論文試験実施年度の1月1日現在施行されている法律

(出題範囲・まとめ) 租税実体法を出題：構造的な理解を問う基礎的出題
必要に応じて租税特別措置法・法令の解釈・適用に関する実務上の取り扱い

図解 出題範囲のまとめ

	出題範囲	出題範囲から除外
基本的な範囲	・租税法総論① ・租税実体法①	租税手続法（国通法・国徴法） 租税訴訟法・租税罰則法⑧
税目	法人税・所得税・消費税② （法人税中心）	相続税法⑧
その他	租税特別措置法③ 法令の解釈・適用に関する実務上の取り扱い③	
国際課税	非居住者／外国法人の納税義務等・外国税額控除④	タックスヘイブン税制 移転価格税制 過少資本税制 } ⑤
企業グループに係る税制	グループ法人税制⑦	連結納税⑥

ワンポイント

租税実体法・租税手続法については、次節を参照。

(4) 試験委員（令和元年＝令和1年）

租税法では、数年来出題形式は定まっており、試験委員により出題内容が変わることも少ないと思われる（試験委員対策などは要しない）。

学者	実務家
阿部雪子 中央大学教授	佐藤敏郎 公認会計士
小林宏之 明治大学教授	須藤一郎 公認会計士
高野幸大 東洋大学教授	西尾宇一郎 公認会計士
辻 三枝 関西大学教授	濱田 桂 公認会計士
吉村典久 慶應義塾大学教授	松田結花 公認会計士

(5) 出題構成と配点

図 解 配点構成

税目	第1問 理論 (40点)	第2問 計算 (60点)	備考
法人税 (50%)	(20点)	(30点)	出題傾向・難易度安定 部分点の積み重ね可
所得税 (25%)	(10点)	(15点)	難易度不安定 部分点の積み重ね可
消費税 (25%)	(10点)	(15点)	難易度不安定 集計でミスしやすい
合計	40点	60点	偏差値 52：素点 40～45

第1問 (理論)	問題1	事例問題から税法上の取扱いを論述（4行問題）
	問題2	正誤問題（根拠条文記述。×は正しい処理記述）
第2問 (計算)	問題1	法人税
	問題2	所得税
	問題3	消費税

※ 計算問題は時間内には解ききれない

- ・問題の取捨選択を間違えない（解ける問題から解く）
 ・ケアレスミスを防ぐこと が合格への近道

解答用紙のイメージ（理論）

（理論）問題 1 令和元年は問 1～問 4

問題 1		
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; padding: 5px;">問 1</td> </tr> <tr> <td style="height: 100px; border: 1px dashed black;"></td> </tr> </table>	問 1	
問 1		

（理論）問題 2 令和元年は番号①～⑤

問題 2						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%; padding: 5px;">番号</th> <th style="width: 10%; padding: 5px;">○×欄</th> <th style="width: 80%; padding: 5px;">記述欄</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center; vertical-align: middle; padding: 5px;">①</td> <td></td> <td style="height: 100px; border: 1px dashed black;"></td> </tr> </tbody> </table>	番号	○×欄	記述欄	①		
番号	○×欄	記述欄				
①						

（計算）問題 1 問 1 法人税

問題 1		
問 1	（単位：円）	
当期純利益の金額	. . . . .
	加算すべき金額	減算すべき金額
（受取配当等についての申告調整）		
A 社株式	. . . . .	. . . . .
B 社株式	. . . . .	. . . . .
C 社株式	. . . . .	. . . . .
（所得税額の控除についての申告調整）		
剰余金の配当に係る所得税・復興特別所得税	. . . . .	. . . . .
投資信託の収益分配金及び預金の利子に係る 所得税・復興特別所得税	. . . . .	. . . . .
（役員給与についての申告調整）		
取締役 F	. . . . .	. . . . .
（従業員賞与についての申告調整）		
従業員に対する決算賞与	. . . . .	. . . . .

(6) 修了考査と「租税法」

修了考査でも「税に関する理論及び実務」の試験があり、論文試験の「租税法」では試験範囲外であった相続税や連結納税などが試験範囲となる。

修了考査受験案内（日本公認会計士協会・修了考査運営委員会）

(目的及び出題方針)

公認会計士が行う業務で必要とされる税に関する専門的応用能力を修得しているかどうかの確認を行うことを目的とし、我が国における税に関する理論及び実務全般について出題します。

(出題に関する基準・出題項目)

法人税に関する理論及び実務

所得税に関する理論及び実務

消費税に関する理論及び実務

相続税に関する理論及び実務

地方税に関する理論及び実務

その他の公認会計士が行う業務で必要とされる税に関する理論及び税務等

(合格基準)

合格基準は総点数の60%を基準として、修了考査運営委員会が相当と認めた得点比率とします。ただし、満点の40%に満たない科目が1科目でもある者は、不合格となることがあります。

図解 修了考査日程（12月下旬実施）

1 日目		2 日目		
会計に関する理論及び実務	監査に関する理論及び実務	税に関する理論及び実務	経営に関する理論及び実務	公認会計士業務に関する法規及び職業倫理
300 点 (3 時間)	300 点 (3 時間)	300 点 (3 時間)	200 点 (2 時間)	100 点 (1 時間)

参考 会計士（税理士）実務と租税法

公認会計士は、制度上税理士登録の資格が自動付与され、税理士登録後に税理士の独占業務（税務代理・税務相談・税務書類の作成）を行うことができる。税務に強い会計士は、キャリア形成の上で有利となることもある。

資格など	業務	租税関連業務
会計士	監査業務	（会計士業務） 未払法人税等・繰延税金資産のReview 「網羅性」「正確性」「期間帰属」 計算調べ・見込計上の根拠・妥当性の 検証（タックス・クッションが大きい と監査差異となる） ※ 税理士・税理士法人との連携業務 あり（以下同じ） ※ 重要性の原則が働く
会計士等 税理士	I P O・M&A コンサルティング F A（ファイナン シャル・アドバイ ザー）	上場・組織再編成における助言業務 等。課税リスクの検討。 株式評価等（DCF法等の他に、税務上 の評価を行う場合がある）
会計士等 税理士	財務デューデリジェ ンスのうち 税務デューデリジェ ンス	買収会社の課税リスクを評価 ※ 加算項目の網羅性のReview 減算項目の正確性のReview 将来加算・減算一時差異分析 （回収可能性）
会計士等 税理士	企業内会計士 （企業内税理士）	タックス・コントローラー等
税理士	税務書類の作成 税務相談 税務代理	（税理士の独占業務） 法人税申告書・決算書作成支援など （個人・中小企業から大法人）
税理士等	相続・事業承継コン サルティング	相続対策・事業承継に伴う税務アドバ イス。税務上の土地・株式評価等。
税理士	国際税務	・インバウンド税務（国外→国内） ・アウトバウンド税務（国内→国外）
会計士等 USCPA 税理士	移転価格 コンサルティング	BEPS移転価格文書の義務化に伴う、移 転価格税制への対応支援
税理士	出廷陳述（権）	（税理士業務） 訴訟が提起された税務に関する処分 につき、当事者または訴訟代理人と共 に裁判所に出席して陳述する ※ 裁判所の許可は不要

ワンポイント

平成 29 年4月1日以後に公認会計士試験に合格した者については、公認会計士法に定める実務補習団体等が実施する研修のうち、「税理士試験合格者のうち、「税理士試験合格者と同程度の学識を習得することができる研修で国税審議会が指定する研修」を修了することが税理士法上求められている。

(7) LEC租税法テキスト

① 法人税 17回講義（講義第1回～17回）

出題範囲の要旨 による論点	テキスト1 (第1～8回)	テキスト2 (第9～14回)	テキスト3 (第15～17回)
1 租税法総論	○		
2 法人税法			
2-1 納税義務者	○		信託税制
2-2 課税所得の計算			
2-2-1 課税所得の計算 と企業会計	○		
2-2-2 資本金等の額 ・利益積立金額	○		
2-2-3 益金の額の計算	・受取配当等 ・無償取引		資産の販売等
2-2-4 損金の額の計算	・租税公課 ・給与 ・交際費 ・寄附金 ・減価償却 I ・貸倒損失 (貸倒引当金)	・売上原価・販管費等 ・保険料 ・借地権 ・減価償却 II ・特別償却 ・準備金等 ・圧縮記帳 ・資産の評価損益	
2-2-5 特殊取引等		・リース取引 ・長期割賦販売 ・長期大規模工事 ・デリバティブ等 ・外貨建取引 ・ストックオプション	グループ 法人税制
2-2-6 組織再編成			○
3 同族会社		○	
4 欠損金の取扱い		○	
5 税額の計算	○		
6 税額控除	(所得税額控除)	○ (外国税額控除含む)	
7 申告・納付・還付 等	○		
8 外国法人の法人税			○

② 所得税法 4回講義 (第18回～21回)

- (1) 納税義務者と課税所得の範囲
- (2) 非課税所得
- (3) 各種所得の区分と計算
 利子所得 配当所得 不動産所得 事業所得 給与所得 退職所得
 山林所得 譲渡所得 一時所得 雑所得
- (4) 収入金額と必要経費
- (5) 損益通算と損失の繰越控除
- (6) 所得控除
- (7) 税額の計算 (復興特別所得税を含む。)
- (8) 税額控除 (外国税額控除を含む。)
- (9) 申告・納付・還付等
- (10) 非居住者及び法人の納税義務
- (11) 源泉徴収

③ 消費税法 5回講義 (第22回～26回)

- (1) 納税義務者
- (2) 課税期間と基準期間
- (3) 課税取引と非課税取引
- (4) 輸出免税
- (5) 課税標準と税率
- (6) 課税売上割合と仕入税額控除
- (7) その他の税額控除
- (8) 簡易課税制度
- (9) 申告・納付・還付等

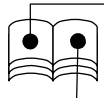
④ 理論対策 4回講義 (第27回～30回)

- ・租税法総論
- ・法人税法
- ・所得税法
- ・消費税法
- ・事例対策

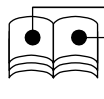
⑤ 計算テキストの構成（法人税）

「総論」「法人税の概要」以後のテキストの基本構成は次のとおりです。

1. 導入部分

- 
- 左頁 ①出題実績（過去5年間）
②目次
③概要（会計上の取扱い・税務上の取扱い・申告調整）
 - 右頁 趣旨など

2. 各制度の内容

- 
- 左頁 主な内容（重要度に応じて）
 - 右頁 左頁の解説・フォロー情報

（アイコンで情報の内容などを表示）



「深掘り」したい論点に焦点

設例

理解の助けとなるような事例・計算例

当期とあるのは「令和2年4月1日開始事業年度」



規定の計算パターン



参考となるような補助論点（網掛け）

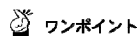


出題には直結しない参考論点（網掛け）

（サイドスペース）

条文

根拠条文



理解のヒントになる情報



専門用語の情報



「落とし穴」となるアラート情報

3. まとめ部分



- ・過去問にチャレンジ
当期（令和2年4月1日開始事業年度）に改題した過去問
- ・理解度チェック
理解度確認のためのチェック問題（過去問など）
- ・まとめ
講義内容を1頁で振り返り

序章 租税法総論

Milestone

ここでは、租税法の概要について学習します。

基本的な知識ですので一通り確認していきましょう。

なお、テキスト全編にわたってA、B、C、Dのランクが付されています。最重要項目がAで、次に重要な項目はBという順です。C、Dランクにつきましても、A、Bランクと比較しますと重要性が低いという位置づけではあるものの試験範囲です。ランク付けは、復習の目安として下さい

(学習内容)

第1節 租税法総論

大嶋訴訟（サラリーマン税金訴訟）最高裁昭60.3.27判決

租税とは、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である。

憲法84条（課税の要件）

あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。



第1節 租税法総論

目次

- 1 租税制度の概要
- 2 租税法の基本原則

学習の指針

ここでは、租税法全般に関する知識と租税法の基本原則について学習します。
どのような制度なのか、概要を押さえましょう。



1 租税制度の概要

(1) 租税とは（租税の現代的特徴）

租税とは、国家が、その課税権に基づき①、特別の給付に対する反対給付としてでなく②、その経費に充てるための資金を調達する目的③をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である。

① 強制性

国（及び地方公共団体）が、法律によって国民から強制的に、その資金を納付させる権力性を有する（国民の財産権を侵害する側面あり）。

- ▼ 課税権者別の区分（国税と地方税）
- ▼ 納税義務者と担税者（直接税と間接税）
- ▼ 租税法律主義

② 非対価性

国民の一人一人が公共サービスから受ける利益とは一応無関係に、国民の担税力に応じて徴収される。

ただし、特定の受益者から徴収される目的税もある。

- ▼ 応能負担と応益負担
- ▼ 普通税と目的税

③ 公益性

公共サービスの財政需要を充たすことを目的とする。

それ以外を目的とする収入（例 罰金・科料）とは区別される。

(2) 租税の機能（財政機能）

- ・資源配分の調整（公共財の提供）
- ・所得の再分配（貧富の差の監緩和）
- ・経済の安定化（ビルトイン・スタビライザー 景気安定装置）

判例 大嶋訴訟

「サラリーマン税金訴訟」
最高裁昭60.3.27判決
民集39巻2号247頁

ワンポイント

金銭給付であること

日本では、明治6年の地租改正より金銭納付の段階に移行した。通貨制度の安定性が背後にある。

用語解説

担税力

租税を負担する経済能力のこと。



租税の強制性と公共財・フリーライダー問題

公共財（経済用語）

非競合性又は非排除性のうち少なくとも一つを有する財

▼非競合性

ある者の消費により、他の者の消費が妨げられないこと
(排他性を有しない。共同消費ができる。)

▼非排除性

料金を支払わない者を財やサービスの消費者から排除
することができないこと
(金を支払わなくても財やサービスを受けることができる)

	排除性	非排除性
競合性	私的財	(準) 公共財 (コモンプール財) 司法・一般行政サービス 漁業資源・石炭・水資源
非競合性	(準) 公共財 (クラブ財) 自然公園・高速道路 図書館	(純粹) 公共財 国防・堤防

(非排除性を有する場合)

公共財の生産・消費について、お互い他人任せにしようとする
「フリーライダー問題」が生じ、一般に市場供給に任せておくと
公共財は過少供給となる (= 公的供給を行うことが望ましい)

経済学者 J. E. スティグリッツ


「もし公共財のための資金供給が強制的になされないならば、
誰も自発的に資金を出そうというインセンティブは持たないであろう」

→ **租税が自発的なものではなく、
強制的に徴収されなければならない理由**



ワンポイント

公共財・私的財は、財の
経済的な性質上の区分で
あり、公共財=公的提供財
(公的主体により供給さ
れる財・サービス)とは限
らない。


ワンポイント
地方交付税・譲与税

国税として徴収した租税の一部は、地方交付税又は地方譲与税として地方公共団体に配分される。


用語解説
租税の転嫁

間接税の納税義務者は、商品やサービスの売価に税金分を上乗せし、集計した納税額を納める。このような担税者と納税義務者を分ける状態を指して、「租税の転嫁」という。

(3) 租税の種類**①「国税」と「地方税」**

国が徴収する租税を「**国税**」といい、地方公共団体が徴収する租税を「**地方税**」という。地方税は、さらに**道府県税**と**市町村税**とに分かれる。

②「内国税」と「関税」

国税のうち、外国から輸入される貨物に対して課されるものを「**関税**」といい、国内の人又は物に対して課されるものを**内国税**という。

③「直接税」と「間接税」

納税義務者と税金を負担する者が一致することが予定されている租税を「**直接税**」といい、納税義務者が税を物品やサービスの価格に**転嫁**し、最終的には購入者（消費者）が負担することが予定されている租税を「**間接税**」という。

直接税	納税義務者＝担税者	法人税、所得税、相続税など
間接税	納税義務者≠担税者	消費税、酒税など

④ 取得税・財産税・消費税・流通税（経済行為別の区分）

分類	内容
取得税	収入（所得）を得ているという事実に着目して課される租税 （例）所得税、法人税、住民税、事業税
財産税	財産の所有という事実に着目して課される租税 （例）相続税、贈与税、固定資産税
消費税	物品・サービスの購入・消費という事実に着目し課される租税 （例）消費税、酒税、たばこ税、ゴルフ場利用税、揮発油税
流通税	権利の取得・移転など各種の取引に関連する行為を対象として課される租税 （例）登録免許税、印紙税、不動産取得税

⑤「普通税」と「目的税」

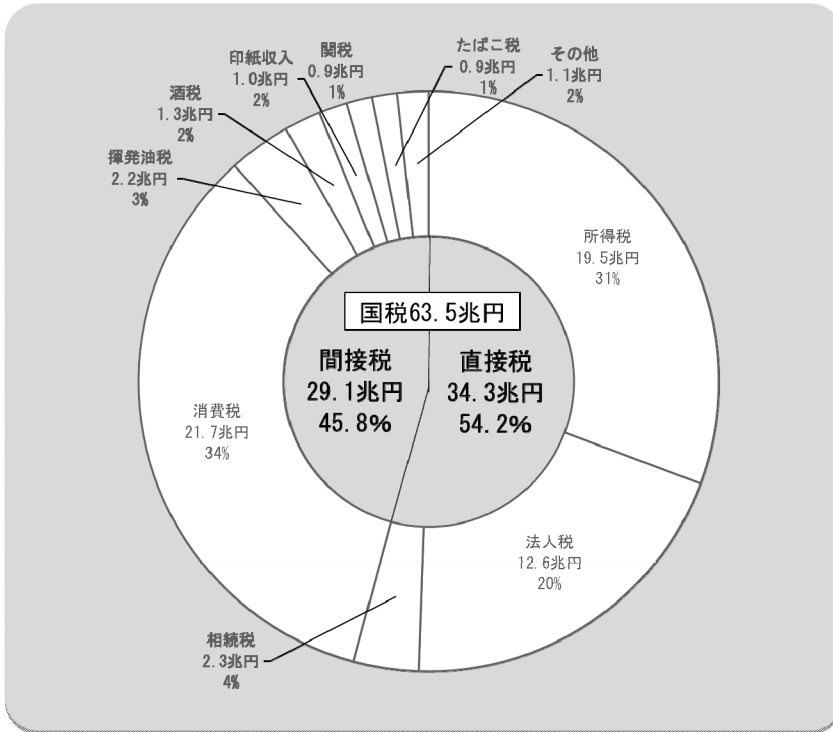
一般の歳出に充てる目的で課される租税を「**普通税**」といい、特定の歳出に充てる目的で課される租税を「**目的税**」という。**大部分の租税は「普通税」**である。

（目的税の例）地方道路税、軽油引取税、事業所税など

⑥「従量税」と「従価税」

数量を単位として課される租税を「**従量税**」、価格を単位として課される租税を「**従価税**」という。間接税の多くは従量税である。

参考 令和2年度租税及び印紙収入概算（財務省）

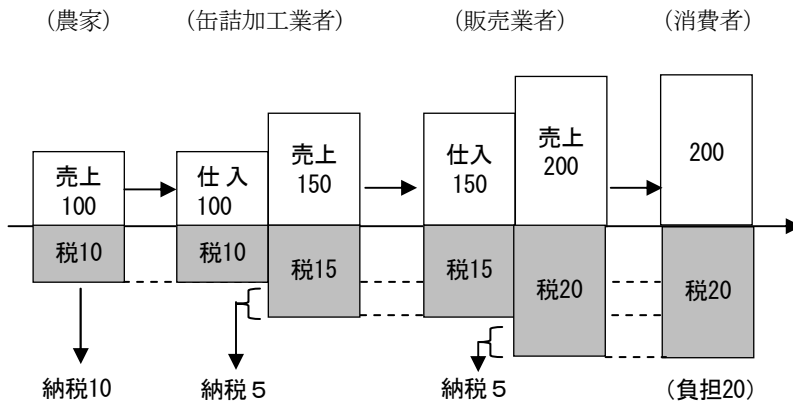


ワンポイント

地方税収入は約40兆円ある（平成31年度総務省）

図解 転嫁と間接税（例 消費税）

消費税は、事業者（納税義務者）が、売上げに対する消費税（預り消費税）から、仕入れに係る消費税（支払い消費税）を控除した金額を納める税である。



事業者の納税 20（農家 10 + 加工業者 5 + 販売業者 5） = 消費者の負担 20

間接税は、納税義務者と担税者が異なる（租税の転嫁）

ランク
B

2 租税法の基本原則

(1) 租税法律主義

租税法律主義の考え方は、憲法84条に記されている。

(憲法84条) 課税の要件

あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、**法律又は法律の定める条件による**ことを必要とする。

租税の賦課・徴収は、必ず国民の代表である議会の制定する法律の根拠によって行われなければならない。法律の根拠によることなしには、国民は納税義務を負うことはない。この原則を**租税法律主義**という。

(租税法律主義の実質的な内容)

▼ 課税要件法定主義

租税の賦課と徴収についての重要な事項を、国会による立法(制定法)により定めなければならないという考え方。

課税要件を政令・省令等に委任することは許されると解されているが、それは具体的・個別的委任に限られ、白紙的委任(概括的、包括的委任)は許されないとされる。

▼ 課税要件明確主義

租税に関する規定はできるだけ一義的に明確でなければならないという原則。

▼ 合法性の原則

税務行政庁は納税者によって取扱いを区別することなく、法律で定めたとおりの税額を徴収しなければならないこと(執行上の原則)

▼ 手続的保障原則

租税の賦課・徴収は適正な手続で行われるべきこと



(憲法30条) 納税の義務

国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。

条文 憲法84

ワンポイント

租税法律主義の淵源

国王に対して、諸侯の戦費徴収に制限をかけた英国のマグナカルタ(1215年)にその淵源があるといわれている(刑法の罪刑法定主義に比定される)。

その後、権利章典などで「代表なければ課税なし」という言葉にあるように、議会(立法)を通じて税法を規定するという民主主義的な意味合いを帯びることとなる。

条文 憲法30

ワンポイント

国民の3大義務

納税の義務(30)、教育の義務(26②)、勤労の義務(27①)。勤労の義務は、他国にはない日本に特徴的な規定である。

Pick Up 課税要件とは

租税法は、租税実体法、租税手続法、租税訴訟法及び租税処罰法の内容から成る。

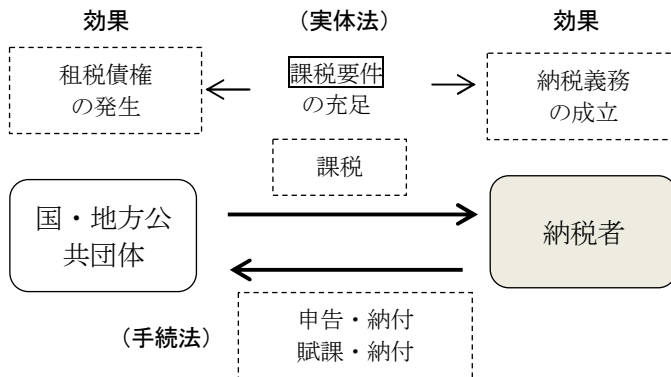
租税 実体法	<p>特定の租税債権者（税務署長）と租税債務者（納税者）との間に、租税債権債務関係を成立させる課税要件を規定した法律</p> <p>（課税要件）一般的には次の5つを指す。</p> <p>(1) 納税義務者 納税義務を課される可能性のある者（人的要素）</p> <p>(2) 課税物件 課税の対象となる物（物的要素）</p> <p>(3) 課税物件の帰属 納税義務者と課税物件の結びつきのこと （誰に対して課税を行うかを決める）</p> <p>(4) 課税標準 税率が乗じられる数値。課税物件を数値化したもの。 ▼従価税・従量税</p> <p>(5) 税率 課税標準に乗ずる比率（税額は100円未満切捨て）</p> <p>イ 比例税率 ロ 累進税率（超過累進税率／単純累進税率）</p>
租税 手続法	<p>租税の確定及び徴収の手続きに関する法律</p> <p>(1) 租税確定手続…納税額（課税標準×税率）の確定手続</p> <p>① 申告納税方式…納税義務者の「申告」により確定</p> <p>② 賦課納税方式…課税権者の「賦課」により確定</p> <p>(2) 租税徴収手続…納税・徴収の手続き</p>
訴訟法	納税者に不服がある場合の救済法（訴訟法）
処罰法	脱税の場面で、刑法の特別法として適用される法律

ワンポイント

会計士試験の範囲

公認会計士試験では、租税実体法が出題の範囲とされている。

図解 実体法と手続法



条文 憲法14

(2) 租税公平主義（課税公平の原則）

（憲法14条）平等原則

すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。

税負担は国民の担税力に応じて公平に配分されなければならない。各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならない。

この原則を**租税公平主義**という。

憲法14条の平等原則は、税負担の公平も当然要請される。

- ▼ 税制3原則（公平・中立・簡素）
- ▼ 水平的平等と垂直的平等



Pick Up

公平・中立・簡素の租税原則

公平の原則	様々な状況にある者が、それぞれの担税力に応じて税を負担すること
中立の原則	税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにすること
簡素の原則	税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとするということ（徴税費用を少なくすること）



Pick Up

水平的平等と垂直的平等

水平的平等	等しい状況にある者を等しく取り扱うこと
垂直的平等	異なる状況の者に対して、適切な差異のパターンを設けること（例）所得税の累進税率



参考

公平・中立・簡素の原則
1988年の抜本的税制改革の基本理念として取り上げられる。税制調査会でも、しばしば言及される。



参考

アダム・スミスの租税原則
①公平の原則、②明確の原則、③便宜の原則、④最小徴税費の原則（国富論、1776年）。

ワンポイント

課税要件法定主義の下では法律による白紙的な委任は許されない(行政立法の排除)

用語解説

租税特別措置法

社会政策あるいは経済政策的要請に基づいて、所得税、法人税、相続税、消費税などの国税について特例を定める法律(当面の産業政策的要請から、国税に定める内容を暫定的に修正することを目的としている)

条文 国家行政組織法14

(3) 租税法の体系

① 租税法の体系

租税法律主義の前提があるとはいえ、実際に税金の規定をすべて「法律」に記載することは困難である。そのため、課税要件以外の事項(例えば、課税標準の計算についての技術的・専門的事項や細かい手続や様式等)は、命令(政令(施行令)・省令(施行規則))や告示に委任している。

これら「法律(法)」と「政令・省令」をあわせて、「法令」という。

法律(法) > 政令(施行令) > 省令(施行規則)

図解 税法体系(法人税法の場合)

	法人税法 (恒久法)	租税特別措置法 (時限法)	その他
法	法人税法	租税特別措置法	国税通則法
政令	法人税法施行令	租税特別措置法施行令	国税通則法施行令 減価償却資産の耐用 年数等に関する省令
規則	法人税法施行規則	租税特別措置法施行規則	
通達	法人税基本通達 連結納税基本通達 個別通達	租税特別措置法通達	

② 通達の法源性

法令の具体的事案への適用には、法令の解釈が必要となる。

そこで、課税庁側では、解釈の統一を図り、税務行政の公平を期する観点から「(解釈)通達」を定めている。

この通達は、国税庁長官・国税局長が下部機関(国税局長・税務署長など)に対し行う「職務上の命令」として位置づけられる。

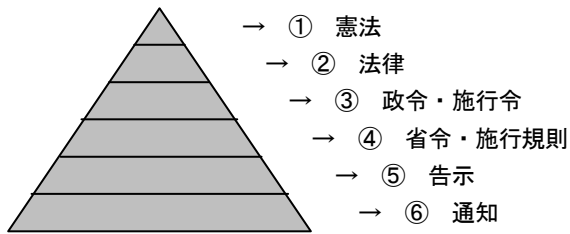
そのため、立法過程を経ていない通達は、租税法律主義の立場から、納税義務者は拘束されないとされる(これを「通達には法源性がない」という)

ただし、通達により示された租税法規の解釈が長年にわたり課税庁・納税者双方で行われ、法的確信にまで高められているような場合には、判例においても慣習法たる行政先例法として認められる場面もある。

▼公認会計試験(租税法)における通達の取扱い

理論では根拠規定とはならないが、理論の解釈や計算では尊重すること

図解 法体系のピラミッド



参考 優先の原則（法律の適用ルール）

(1) 上位法令優先の原則

法令にはその形式に応じて優先度の順位がある。

（例 憲法に違反する法律…憲法が優先され、法律が無効になる）

また、条約は、法律に優先して適用される。

例) 法人税法（法律）⇔ 憲法 **優先**

(2) 特別法優先の原則

一般法より特別法が優先される原則

一般法	その分野に対して一般的に適用される法律
特別法	ある特定の事項について、 一般法より優先して適用される法律

例) 法人税法（一般法）⇔ 租税特別措置法（特別法）**優先**
法人税法（特別法）**優先** ⇔ 国税通則法（一般法）

(3) 後法優先の原則（後法上位の原則）

同一順位、かつ、一般法と特別法の関係のない形で、従前からある法律（前法）と新しく制定された法律（後法）がある場合には、後法が優先される。

ワンポイント

一般法と特別法の関係は相対的である。

(4) 解釈

① 「厳格な解釈」の要請

租税法は、租税法律主義の立場から、厳格な解釈が要請される。

(理由)

- | | |
|---|---------------------------|
| イ | 租税法が財産権の侵害規範であるため |
| ロ | 納税者に対して予測可能性を担保するため |
| ハ | 行政裁量の余地をなくし、恣意的な課税を防止するため |
| ニ | 都合のよい解釈を許さず、公平な課税を実現するため |

② 解釈の手法

イ 法規的解釈

定義規定	用語の内容を規定
みなし規定	ある事柄について、それとは別の事柄を同一視して取り扱う規定
目的規定 趣旨規定	法令の解釈の手掛かりのなる規定。法令の平明化に役立つ。
解釈規定	条文の解釈の方法が問題となる場合の指針とされる規定
確認規定	問題が生じそうな法律関係を念のため補強し、確認的に規定するもの。解釈上の疑義防止。

ロ 学理的解釈

文理解釈	法令の規定をその文章の意味するところに即して解釈する方法（原則）
論理解釈 目的論的解釈	<p>文字や用語にとらわれず、条理や論理的思考に基づき解釈する方法。</p> <p>原則である文理解釈によって規定の意味内容が明らかになることが困難な場合に用いられる。</p> <p>(あくまで法の趣旨・目的に応じ解釈する)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 拡張（拡大）解釈 一般的な意味より広げて解釈すること ・ 制限（縮小・限定）解釈 一般的な意味より狭く解釈すること ・ 反対解釈 逆の効果が生じる趣旨の規定を含むものとして解釈すること ・ 類推解釈 ある規定と同じ趣旨の規定があるものとして解釈すること ・ もちろん解釈 明文規定はないものの条理上当然と解釈すること ・ 変更解釈 本来意味することと別の意味で解釈すること

参考 法的三段論法

一般的な「三段論法」(①A=B、②B=C、③A=C)ではなく、大前提(条文解釈による規範定立)に小前提(事実認定)を当てはめて、法的な効果が生じるか結論を得る法律上的意味合いでの三段論法のこと。

大前提	法規(条文・条文解釈により定立される規範) 租税法の規定の意味内容(適用要件等)を解明
小前提	具体的な事実(事実認定)
結論	法適用の効果 法を適切に解釈し、事実を適切に認定して 法規範(適用要件等)に事実を当てはめる

▼公認会計試験(租税法)における解釈・論証

理論については、解答行数に限りがあるため、詳細な論証は求められていない。また、課税の適否(O又は×)や条文指摘問題などは端的に解答要求事項を記せばよい(ただし、租税問題の対処としては「適用要件」「事実」「当てはめ」の思考回路はもってほしい)

ワンポイント

経済的観察法

ドイツ税法では、経済的観察法 (Wirtschaftlich Betrachtungsweise) といわれている。

条文 所法12・法法11
消法13

条文 法法132・所法157

判例 オウブンシャホールディング事件(最高裁判 18. 1. 24判決)…拡大解釈

判例 外国税額控除濫用事件(最高裁判 17. 12. 19判決)…縮小解釈

ワンポイント

しばしば、課税庁側が「租税公平主義」の立場を取り、納税者側が「租税法律主義」の立場を取り、主張が対立することがある。

租税法律主義の立場では、公平主義は立法段階で考慮すればよく、法の欠缺・不備は法改正により是正されるべきとする。

(5) 租税法上の実質主義

① 租税法上の実質課税の原則

課税の公平を図るためには、租税法の解釈適用等に当たっては、その法形式的や表面的な事実だけでなく、その実質（経済的実質）に従うべきであるという考え方がある。これを「実質課税の原則」（広義）という。

▼ 実質所得者課税の原則（所法12・法法11他）

資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。

▼ 同族会社等の行為又は計算の否認（法法132①柱書）

税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

② 課税原則と実質主義

租税法律主義の立場からは、「実質課税の原則」は限定的な適用になるのに対し、租税公平主義の立場からは、「実質課税の原則」は積極的に適用されるべきということになる（租税法律主義と租税公平主義の対立）。

(6) 租税回避行為と仮装行為（脱税）

	内容	課税要件
① 節税 (Tax saving)	税法が予定しているところに従って税負担の軽減を図る行為	課税減免要件を充足
② 租税回避行為 (Tax avoidance)	税法が予定していないところにより、通常用いられない法形式を用いて、結果として意図した経済的効果を実現する行為	課税要件充足を免れている
③ 仮装行為(脱税) (Tax evasion)	課税要件の充足の事実を全部又は一部を隠ぺい・仮装する行為	課税要件は充足している

▼ 税務執行における「実質課税の原則」の適用

例) 法形式では「課税減免要件」を充たしているのに、

「経済的実質により課税」がされた場合 = 仮装行為の否認

▼ 実質課税の原則の濫用

課税庁が自分たちに都合良く「実質課税の原則」を適用

参考 法感情と租税法律主義（武富士事件・補足意見）

（前略）既に述べたように、本件贈与の実質は、日本国籍かつ国内住所を有するAらが、内国法人たる本件会社の株式の支配を、日本国籍を有し、かつ国内に住所を有していたが暫定的に国外に滞在した上告人に、無償で移転したという図式のものである。一般的な法形式で直截に本件会社株式を贈与すれば課税されるのに、本件贈与税回避スキームを用い、オランダ法人を器とし、同スキームが成るまでに暫定的に住所を香港に移しておくという人為的な組合せを実施すれば課税されないというのは、親子間での財産支配の無償の移転という意味において両者で経済的実質に有意な差異がないと思われることに照らすと、著しい不公平感を免れない。国外に暫定的に滞在しただけと云ってよい日本国籍の上告人は、無償で1653億円もの莫大な経済的価値を親から承継し、しかもその経済的価値は実質的に本件会社の国内での無数の消費者を相手方とする金銭消費貸借契約上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したものともしえるから、最適な担税力が備わっているということもでき、我が国における富の再分配などの要請の観点からしても、なおさらその感を深くする。一般的な法感情の観点から結論だけをみる限りでは、違和感も生じないではない。

しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。ただし、憲法30条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法84条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（現に、その後、平成12年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである。

判例 武富士事件

上告審判決（最高裁判平成23年2月18日第二小法廷判決・集民236号71頁）・須藤正彦裁判官の補足意見

参考

武富士事件

相続税法上の住所概念の解釈が問題となった最高裁判例。課税を適法とした二審・東京高裁判決を破棄、取り消し。納付済みの1600億に還付加算金約400億円を上乗せしたうえ、総額約2000億円を還付され話題となった。

- ・租税回避行為
- ・租税公平主義
- ・租税の機能


により課税したい

租税法律主義の
厳格性

により課税できない

ワンポイント

税法は、国民の財産権を侵害する側面があるため、厳格な文理解釈が求められる。これが法解釈の出発点であるが、法律文にないケースでは、目的論的（趣旨）解釈がなされる。安易な、拡張解釈、縮小解釈は避けるべきとされる。

 **まとめ 租税法総論**

- 1 租税の現代の特徴（大嶋訴訟）
強制性・非対価性・公益性
- 2 租税法の構成
租税実体法・租税手続法・租税訴訟法・租税処罰法
- 3 租税の基本原則
 - (1) 租税法律主義（憲法84・憲法30）
 - ①課税要件法定主義
 - ②課税要件明確主義
 - ▼課税要件
納税義務者・課税物件・課税物件の帰属・課税標準・税率
 - (2) 租税公平原則（憲法14）
 - ▼水平的平等・垂直的平等
- 4 租税法の体系（法人税）
憲法＞法人税法＞施行令＞施行規則
 - ▼優先の原則
 - ・上位法令優先原則（条約）
 - ・特別法優先原則（租税特別措置法） ※相対的
 - ・後法優先原則
 - ▼通達 法源とはならない
- 5 実質課税の原則
租税法の解釈適用等では、実質（経済的な実質）に従うべき
 - ・租税法律主義の立場からは、実質主義は限定的な適用が要請
 - ・租税公平主義の立場からは、実質主義は積極的な適用が要請
- 6 租税回避行為と仮装行為（脱税）
 - (1) 租税回避行為
通常用いられない法形式の行為（課税要件を免れる）
 - (2) 仮装行為（脱税）
事実の全部又は一部を隠ぺい・仮装する行為（課税要件は充足）

第1章 法人税の概要

Milestone

試験において最も重要な法人税について、その概要を学習します。

全体的な流れと、税率、収益の額・費用の額と益金の額・損金の額の違い、別表四・別表一(一)のフォームについてしっかり押さえて下さい。

〈学習内容〉

第1節 法人税の概要

第2節 各事業年度の所得の金額

第3節 留保と社外流出

第4節 法人税額の計算

法人税法22条1項

国内法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。



第1節 法人税の概要

目次

- 1 法人税とは
- 2 法人税の納税義務者と課税所得等の範囲
- 3 総則関係
- 4 申告と納付



1 法人税とは

(1) 概要

① 法人税は「法人の所得」に課せられる

所得（もうけ）に対して課せられる税には、所得税と法人税がある。

所得	個人（自然人）の所得に課される税	所得税
課税	法人（自然人以外）の所得に課される税	法人税

ここでいう所得とは、税務計算上の「もうけ」（益金の額－損金の額）であり、企業会計上の利益（収益－費用）とは、目的も性格も異なる。

日本の法人税法では、「利益」を基にして、「所得」に修正を行い計算する。この修正を「申告調整」といい、法人税の学習の中心となる。

② 法人税は「会計知識」が必要とされる

法人税法では、法人が確定した決算において、所定の経理（会計処理）をすることが要求するものがある。これを「決算調整」と呼び、税額計算では会計知識が必要とされることとなる。

③ 法人税は「営利行為を前提」として考えられている

会社は営利を追求するために設立される。法人税法では、営利行為としては通常考えられない取引は、「正常な取引」に直して課税される。

④ 法人税は「事業年度単位」で課税される

会計と同じく、法人税も事業年度を計算期間として計算される。

(2) 法人税の種類

法人税の種類	対象法人
①各事業年度の所得に対する法人税	法人（単体納税）
②各連結事業年度の連結所得に対する法人税	連結親法人 連結子法人
③退職年金等積立金に対する法人税 (現在は停止中)	退職年金業務を行う 保険会社・信託会社

用語解説

法人（格）

法人税法では、法人の意義（定義）について、何ら規定を置いていない。

一般には、法人とは、自然人以外のもので、権利能力を有するものとして法律により人格が付与された団体をいう。

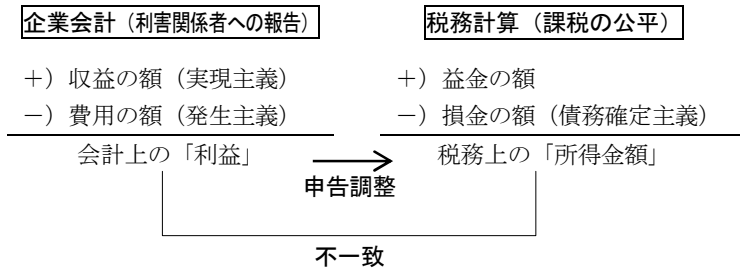
会社法により設立される「会社」がその典型例であり、会社は、営利性、法人性及び社団性を有するものとされる。

ワンポイント

会計士試験では、「各事業年度の所得に対する法人税」が試験範囲とされる。

Pick Up 企業会計と税務計算

図解 企業会計と税務計算



「利益」と「所得」は目的が異なるため、金額が一致しないとは言え、「もうけ」として類似する部分も多い。そのため、会社（法人）は、独自に税務計算を行うのではなく、会社法上の確定した決算に基づく利益に調整計算（申告調整）を行い、所得金額を求めることとしている。

ワンポイント

決算確定主義（法74）

法人税の課税標準は、確定した決算に基づいて計算されるという原則。

具体的には、法人税の申告は、法人が株主総会の承認を受けた計算書類に基づき、これに必要な調整を加えて、所得金額や法人税を計算することとなる。

参考 法人税法体系の概略（括弧書きは試験範囲外）

第1編 総則

- 第1章 通則
- 第2章 納税義務者
(第2章の2 連結納税義務者)
- 第2章の3 法人課税信託
- 第3章 課税所得等の範囲等
- 第4章 所得の帰属に関する通則
- 第5章 事業年度等
- 第6章 納税地

第2編 内国法人の法人税

- 第1章 各事業年度の所得に対する法人税
(第1節・第5款・第5目 連結納税の開始等に伴う資産の時価評価損益)
- (第1章の2 各連結事業年度の連結所得に対する法人税)
- (第2章 退職年金等積立金に対する法人税 (停止中))
- 第3章 青色申告
- 第4章 更正及び決定

第3編 外国法人の法人税

- 第1章 国内源泉所得
- 第2章 各事業年度の所得に対する法人税
- 第3章 退職年金等積立金に対する法人税 (停止中)
- 第4章 青色申告
- 第5章 恒久的施設に係る取引に係る文書化
- 第6章 更正及び決定

(第4編 雑則)

(第5編 罰則)

用語解説

各連結事業年度の連結所得に対する法人税

企業グループを1つの法人であるかのように取り扱い、法人税を計算して納付する制度。企業グループ内の各法人の所得金額と欠損金額を損益通算できるメリットがある。

なお、単体納税とするか連結納税とするかは、その法人の選択によることとなる。

用語解説

退職年金等積立金に対する法人税

退職年金業務等を行う内国法人が有する退職年金等積立金について、所得税課税延期に対する利子負担に相当するものとして課税される。

参考

法令基準集（法人税法）

抄録：

第1編 第2章の2、
第2編 第1章 第1節 第5款
第5目、第1章の2、第2章、
第4編～第5編を除く。



用語解説

「みなす」

法律上その事柄を他のある事柄と同一視し反論を許さない法律用語。

cf. 「推定する」

法律上ある事柄を一定の事実関係にあると認定するが、他の事実状態にあるという反論を許す法律用語。

参考

外国法人に協同組合等はない(外国法人の普通法人として課税される)。

また、平成20年税制改正により外国公益法人等の指定制度は廃止されているため、外国法人の公益法人等もない。

条文 法法2三、四

参考

内国法人を「無制限納税義務者」、外国法人を「制限納税義務者」ということもある。

ワンポイント

100%外国資本による会社であっても国内に本店がある会社は内国法人である。

用語解説

居住地国課税

納税義務者が居住する国内で生じた所得だけでなく、国外で生じた所得も含めた「全世界所得」に対して課税する方式のこと。

cf 「源泉地国課税」

2 法人税の納税義務者と課税所得等の範囲

(1) 概要

法人税の納税義務者となる法人には各種の法人があり、その法人の種類により課税所得の範囲が異なっている。

法人税法では、まず「内国法人」と「外国法人」に区分し、次に、これらの種々の法律により設立された法人を「公共法人」「公益法人等」「協同組合等」及び「普通法人」に区分している

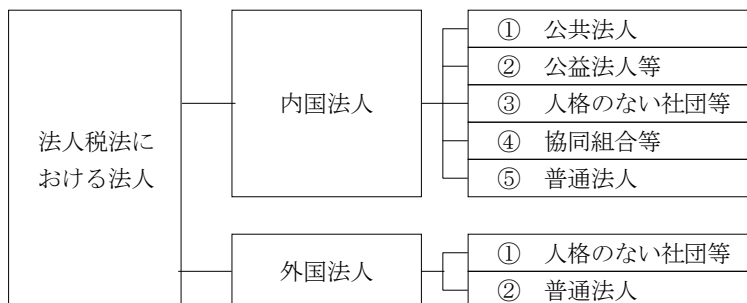
さらに、法律により設立された法人の他、「人格のない社団等」を法人とみなし、納税義務のある法人の範囲に含めている。

(2) 納税義務者と課税所得等の範囲

① 法人の種類

法人税法では、法人の種類を次のように分類している。

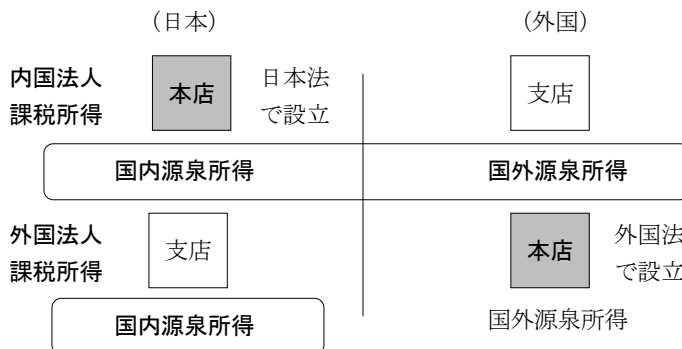
図解 法人の種類



② 内国法人と外国法人

	意義	課税所得の範囲
内国法人	国内に本店又は主たる事務所を有する法人	全世界所得 (居住地主義)
外国法人	内国法人以外の法人	国内源泉所得のみ

図解 内国法人と外国法人の課税所得の範囲



Pick Up 法人の種類

種類	意義	具体例
①公共法人	公共の事業を行うことを目的とした法人	地方公共団体 日本放送協会 (NHK)、 日本中央競馬会など
②公益法人等	公益を目的とし、かつ、営利を目的としない法人 (社会公共の利益を目的) (公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律3条他)	日本赤十字社 商工会議所 学校法人 宗教法人 社会福祉法人 公益社団法人 など
③人格のない社団等	法人でない社団又は財団で代表者または管理人の定めのあるもの	PTA 同窓会 同業者団体 など
④協同組合等	組合員の相互扶助の理念に基づいて事業を行うために協同出資により設立される法人。(中小企業等協同組合法3条他)	農業協同組合 漁業協同組合 消費生活協同組合 信用金庫 など
⑤普通法人	上記以外の法人 (会社法3条)	株式会社・合名会社 合資会社・合同会社 医療法人 など

(課税上の考え方)

種類	特徴	取扱い	税率
①公共法人	公共事業を行う。所得が生じた場合、国に帰属。	納税義務なし	—
②公益法人等	基本的には公益事業を営むが、営利事業を行う場合がある	納税義務はなし <u>収益事業を行う場合には納税義務あり。</u>	(低税率) 15% ~23.2% (19%)
③人格のない社団等	個人でも法人でもないことから納税義務はないこととなるのは、不公平が生ずる	法人とみなす。 <u>収益事業を行う場合には、納税義務あり。</u>	(普通税率) 15% ~23.2%
④協同組合等	営利を目的とするが、普通法人ほど積極的に営利を目的とするものではない。	納税義務あり	(低税率) 15% ~19%
⑤普通法人		納税義務あり	(普通税率) 15% ~23.2%

条文 法法2五、六、七八、九

通達 法基通1-1-1 (法人でない社団)

- ① 多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもの
- ② 単なる個人の集合体でないもの
- ③ 団体としての組織を有して統一された意志の下にその構成員の個性を超越して活動を行うもの (民法上の任意組合、商法上の匿名組合は含まれない)

※ 私法上の「権利能力なき社団」に比定。

条文 法法4他

用語解説

収益事業

公益法人等などが行う販売業、製造業その他の一定の事業 (34業種) で、継続して事業場を設けて営まれるものをいい、その性質上その事業に付随して行われる行為もこれに含まれる。

(34業種)

物品販売業・不動産販売業・金銭貸付業・物品貸付業・不動産貸付業・製造業・通信業・運送業・倉庫業・請負業・印刷業・出版業・写真業・席貸業・旅館業・料理店業その他の飲食店業・周旋業・代理業・仲立業・問屋業・鉱業・土石採取業・浴場業・理容業・美容業・興行業・遊技所業・遊覧所業・医療保険業・技芸教授業・駐車場業・信用保証業・無体財産権の提供等を行う事業・労働者派遣業

条文 法4

③ 納税義務者

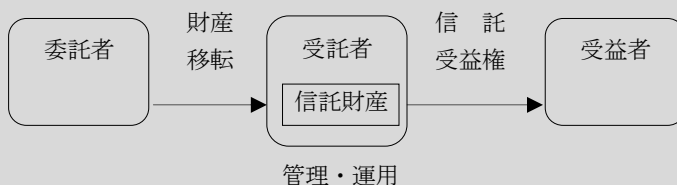
法人の区分	内 容
内 国 法 人	法人税を納める義務がある。 (<u>公益法人等</u> 又は <u>人格のない社団等</u> については ① <u>収益事業を行う場合</u> 、 ② <u>法人課税信託の引受けを行う場合</u> 又は ③ <u>退職年金業務等を行う場合</u>) に限る。
公 共 法 人	内国法人の納税義務の規定にかかわらず、法人税を納める義務はない。
外 国 法 人	① <u>国内源泉所得を有するとき</u> (<u>人格のない社団等</u> にあつては、 その <u>国内源泉所得で収益事業から生ずるもの</u> を有するときに限る。)、 ② <u>法人課税信託の引受けを行うとき</u> 又は ③ <u>退職年金業務等を行うとき</u> は、法人税を納める義務がある。
個 人	① <u>法人課税信託の引受けを行うときは</u> 、 法人税を納める義務がある。

参考 法人課税信託

ワンポイント

信託については、後日学習する。

信託とは、委託者が受託者に対して財産権の移転その他の処分をし、受託者が信託目的に従って、受益者のために信託財産の管理、処分等を行うことをいう。



日本の法人税では、信託は、次のように分類される。


信託の区分	課税対象	課税時期
受益者等課税信託	受益者等	発生時
法人課税信託	受託者	発生時
集団投資信託、退職年金等信託、特定公益信託	受益者等	分配時

(法人課税信託) 次の①～⑤の信託

(集団投資信託、退職年金等信託及び特定公益信託等を除く)

- ① 受益権を表示する証券を発行する旨の定めのある信託
- ② 信託の受益者が存しない信託
- ③ 法人を委託者とする信託で一定のもの
- ④ 一定の投資信託
- ⑤ 特定目的信託

条文 法法二十九の二

 Pick Up 課税所得等の範囲

内国法人の課税所得等の範囲

課税 法人	各事業年度の所得 (注1)	各連結事業年度の 所得	退職年金等積立金 (注2)
公共法人	納税義務なし	納税義務なし	納税義務なし
公益法人等 人格のない 社団等	収益事業から 生じた所得のみ 課税	— (注3)	退職年金等業務 を行う法人(信託 会社・保険会社 等)に対して課税
協同組合等	課税	課税	
普通法人			

外国法人の課税所得等の範囲

課税 法人	各事業年度の所得 (注1)		退職年金等積立金 (注2)
	国内源泉所得	国外源泉所得	
人格のない 社団等	収益事業から 生じた所得のみ 課税	課税なし	退職年金等業務 を行う法人(信託 会社・保険会社 等)に対して課税
普通法人	課税	課税なし	

(注1) 上図の各事業年度の所得に対する法人税には、法人課税信託の受託者を納税義務者として「法人課税信託」の信託財産について生ずる所得に対して課税される法人税が含まれる。

(各法人課税信託の信託資産等及び固有資産等ごとに、それぞれ別の者とみなして、法人税法の各規定を適用する。)

(注2) 退職年金等積立金に対する法人税については、現在課税停止中


(措法68の4)

(注3) 連結納税制度の適用対象法人は、次のとおりである。

連結	連結親法人	内国法人である普通法人又は協同組合等
法人	連結子法人	内国法人である普通法人

条文 法法4①②、5
7、8

条文 法法4③、9
10の2

 ワンポイント

外国法人と連結納税

外国法人は連結納税の納税義務者とはならない(参考「法人税法体系の概略」参照)。

ランク
B

3 総則関係

(1) 事業年度

条文 会社計算規則91②

条文 法法13

 ワンポイント

会社法上は、3月決算の会社が期中に9月決算に変更した場合は、変更後最初の事業年度は1年6ヶ月でも構わないとされている。

条文 法法14①各号

条文 法法15

会社は、会社法の規定により、1年以下の期間に区切って「営業年度」として、**定款等**で定めることとなっている。

法人税法では、これを「**事業年度**」といい、所得金額の計算期間としている。

法令・定款等に会計期間の定めがある場合	期間が1年以内	その期間
	期間が1年超	事業年度開始の日から1年ごとに区分した各期間（最後に1年未満の期間が生じたときはその期間）

▼ **みなし事業年度**

特定の事実（解散・合併等）が生じた場合に事業年度とみなされるもの

▼ **事業年度の変更**

法人は、事業年度を変更等したときは、届出書（法人異動届出）を遅滞なく、変更前・変更後の事業年度を納税地の所轄税務署長に届け出なければならない。

(2) 納税地

法人税の申告・届出・納付をする場合の基準となる場所を「**納税地**」という。

内国法人	本店又は主たる事務所の所在地
外国法人	（国内に恒久的施設がある場合）その施設の所在地

条文 法法16・17

条文 法法18

条文 法法20

▼ **納税地の指定**

法人税の納税地が不適当である場合には、国税局長又は国税庁長官が納税地を指定する。

▼ **納税地の異動の届出**

法人は、納税地の異動があった場合には、届出書（異動届出書）を、異動前の所轄税務署長に提出しなければならない

(3) 青色申告

法人が①所定の帳簿を備え付け、②所轄税務署長の承認を受けたときは、青色申告書を提出することができる。青色申告法人には、次の特典がある。

- ・ 繰越欠損金の控除（10年間）
- ・ 減価償却資産の特別償却・割増償却
- ・ 各種準備金の積立額の損金算入 など

参考 法人を設立した場合の手続

法人を設立したときは、法人登記終了後に、「法人設立届出書」を提出する。
 その他にも、税法上の諸制度を利用する場合には、次のような届出も必要となる。

(1) 法人設立届出書

(記載事項)

法人名・納税地・設立年月日・設立時資本金額・事業年度・事業目的

(添付書類)

定款、寄付行為、規則又は規約の写し

(2) 届出・申請

対象	届出書・申請書	提出先	期限
法人設立時	法人設立届出書	納税地の 所轄税務署長	法人設立の日以後 2月以内
	棚卸資産の評価方法の届出書		最初の確定申告書の提出期限まで
	減価償却資産の償却方法の届出書		
給与支払	給与支払事務所等の開設届出	給与支払事務所 の所在地の 所轄税務署長	給与支払事務所等 を設けてから1か 月以内
源泉所得税の 納期の特例	源泉所得税の納期の特例に関する申請書		随時（給与の支給人員が常時10人未満の場合）
青色申告	青色申告の承認申請書	納税地の 所轄税務署長	①と②のいずれか 早い日の前日まで ①設立の日以後 3月を経過した日 ②最初の事業年度の終了日
資本金が 1,000万円 以上の場合	消費税の新設法人に該当する旨の届出書（※）		速やかに

※ 設立届出書に消費税の新設法人に該当する旨を記載した場合…提出不要

ランク
B

4 申告と納付

(1) 確定申告

条文 法法74

内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し確定した決算に基づき、課税標準である所得金額（又は欠損金額）及び税額等を記載した申告書を所轄税務署長に提出しなければならない。

条文 法法75・75の2

▼ 申告期限の延長

次の理由により、決算が2月以内に確定しないと認められるときは、その法人の申請により、提出期限を延長することができる。

理 由	延長期限
災害その他のやむを得ない理由	期日を指定して延長
会社法の規定に基づき監査役や会計監査人の監査を受けなければならない等の理由	1月延長

条文 法法71

(2) 中間申告

内国法人である普通法人は（清算中のものを除く）は、その事業年度が6月を超える場合には、その事業年度開始の日以後6月を経過した日から2月以内に、中間申告書を提出しなければならない。

条文 法法71・72

(中間申告税額)

① 前期実績による 予定申告	前事業年度の法人税額× $\frac{6}{\text{前事業年度の月数}}$
② 仮決算による 中間申告	当期首以後6月の期間を1事業年度とみなして仮決算を行った場合の課税標準である所得金額（又は欠損金額）につき計算した法人税額

▼ 中間申告の提出を要しない場合

上記①の税額が10万円以下である場合又は税額がない場合等

条文 法法73

▼ 中間申告の提出がない場合の特例

中間申告を提出すべき内国普通法人が中間申告書を提出期限までに提出しない場合には、「前期実績による予定申告」があったものとみなす。

条文 法法76・77

(3) 納 付

確定申告書・中間申告書を提出した法人は、その申告書に記載した税額があるときは、それらの申告書の提出期限までに、記載した金額に相当する法人税を国に納付しなければならない。



Pick Up

各事業年度の所得に対する法人税の申告期限等

申告書の種類			提出・納付期限
期限内 申告	中間 申告	前期実績よる予定申告書	期首以後6月経過 日から2月以内
		仮決算による中間申告書	
	確定 申告	確定申告書	期末から2月以内
期限後申告書			その申告書を提出 した日
修正申告書			



参考

国税通則法に規定する申告手続き

申告納税方式は、納付すべき税額の申告（納税申告）によって確定することを原則とする。

条文 国通法17・18
19・23

(納税者側の手続)

期限内申告	納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を、法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない。この納税申告書を 期限内申告書 という。
期限後申告	期限内申告書を提出すべきであった者は、申告期限を経過した後でも、決定があるまでは、いつでも 期限後申告書 を提出することができる。
修正申告	納税申告書を提出した者及び更正又は決定を受けた者は、①納付すべき税額が不足があるとき、②還付金の額に相当する税額が過大であるときは、更正があるまでは 修正申告書 を提出することができる。
更正の請求	①納付すべき税額が過大であるとき、②還付金の額に相当する税額が過少であるときなどにおいては、 更正の請求 により是正を求めることができる。

(課税庁側の手続)

更正	納税者が間違った申告をした場合に、税務官庁が正しい税額等に訂正すること。
決定	納税者が期限までに申告をしない場合に、税務官庁が税額等を確定させること。



第2節 各事業年度の所得の金額

(出題実績)

	H27	H28	H29	H30	R1
益金の額・損金の額 (理論)	—	—	●	●	—
(計算)	—	—	—	—	—

目次

- 1 各事業年度の所得の金額
- 2 当期純利益と所得金額との関係



1 各事業年度の所得の金額

(1) 概要

財務会計論の学習で当期純利益を算出してきた。この当期純利益は会計学という立場に立って算出される「もうけ」である。

この「会計上のもうけ」もこれから法人税法で学ぶ「税務上のもうけ（課税標準である所得金額）」も「もうけ」であることに変わりはない。

しかし、おのおのの計算の視点・立場が異なるので、若干の違いが生じる。

会計上のもうけ (当期純利益)	企業の財政状態及び経営成績を正しく把握し、株主等に配当財源を示し、債権者に企業の現状を明らかにする。
税務上のもうけ (所得金額)	税収の確保、課税の公平、各種政策を実現する。

(2) 会計上のもうけ

会計上のもうけは、一会計期間における収益から費用を控除し、当期純利益として算出される。

$$\text{当期純利益} = \text{収益の額} - \text{費用の額}$$

(3) 税務上のもうけ

税務上の「もうけ」である各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額からその事業年度の損金の額を控除した金額として算定される。

$$\text{所得金額} = \text{益金の額} - \text{損金の額}$$

条文 法法22①

ワンポイント

税務上の損益計算におけるプラス項目を益金の額、マイナス項目を損金の額という。

条文 法法13

▼ 事業年度（事業年度単位課税）

事業年度とは、法人の財産及び損益の計算の単位となる期間（「会計期間」という。）で、法令で定めるもの又は定款等に定めるものをいう。



Pick Up 益金の額・損金の額

(1) 益金の額（原則）

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、その事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次の取引に係るその事業年度の収益の額とする。

▼ 益金の額に算入すべき金額

当期の収益の額（別段の定め（税法独自規定）、資本等取引は除く）

① 資産の販売
② 有償による資産の譲渡又は役務の提供
③ 無償による資産の譲渡又は役務の提供 （適正時価をもって収益計上）
④ 無償による資産の譲受け（適正時価をもって収益計上）
⑤ その他の取引で資本等取引以外のもの

(2) 損金の額（原則）

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、その事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

▼ 損金の額に算入すべき金額

別段の定め（税法独自規定）を除く

① 当期の収益に係る売上原価、完成工事原価 その他これらに準ずる原価の額	収益対応 基準
② 当期の販売費、一般管理費その他の費用*の額 〔 ※ 償却費以外の費用でその事業年度終了 の日までに債務の確定しないものを除く。 〕	債務確定 基準
③ 当期の損失の額で資本等取引以外のもの	発生時基準

▼ 債務確定基準

期末までに債務が確定しているものとは、次の3要件を充たすものをいう。

① 期末までに債務が成立していること
② 期末までにその債務に基づき具体的な給付をすべき原因となる 事実が発生していること（支払請求を受ける状態）
③ 期末までにその金額を合理的に算定できるものであること

(3) 公正会計基準

(1)の収益の額及び(2)に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

▼ 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正会計基準）

企業会計原則や会計基準、会計実務慣行などが含まれる。

条文 法22②

ワンポイント

別段の定め（益金）

受取配当、還付金、評価益など

用語解説

資本等取引（法22⑤）

法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しをいう。

条文 法22③

ワンポイント

別段の定め（損金）

減価償却・役員給与・交際費・寄附金・租税公課など

通達 法基通2-2-12

条文 法22④

参考

収益認識に関する会計基準

平成30年改正により法22の2及び法令18の2が創設され、あわせて通達関係も整備されている。

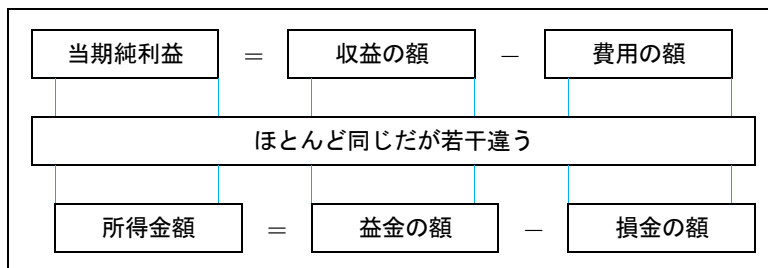


2 当期純利益と所得金額との関係

(1) 当期純利益と所得金額の関係

当期純利益と所得金額の算式を並べてみると次のように比較できる。

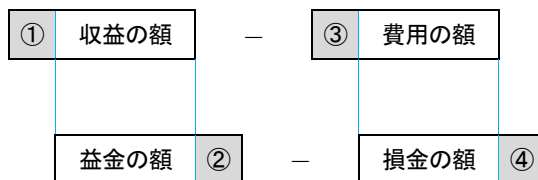
図解 当期純利益と所得金額



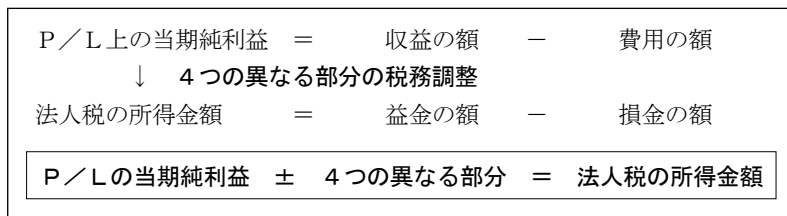
収益の額と益金の額はほとんど同じであり、費用の額と損金の額も同様である。このため、当期純利益と所得金額もほとんど同じということとなる。

しかしながら、収益の額と益金の額、費用の額と損金の額で異なる部分が2つずつ、計4つある。

法人税法では、益金の額から損金の額を控除して所得金額を求めるとされているが、実際の計算は、これら4つの部分をP/Lの当期純利益に足したり引いたりして、税務上のもうけである所得金額を求めることとなる。



図解 4つの異なる部分の税務調整



ワンポイント

決算確定主義（法74）

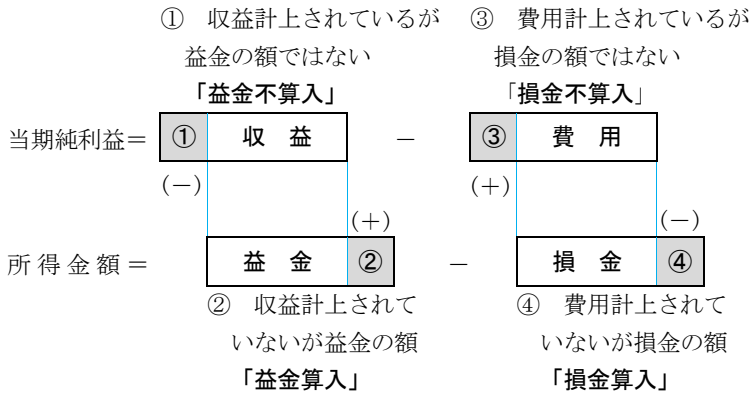
法人税の課税標準は、確定した決算に基づいて計算されるという原則。

具体的には、法人税の申告は、法人が株主総会の承認を受けた計算書類に基づき、これに必要な調整を加えて、所得金額や法人税を計算することとなる。

Pick Up 4つの異なる部分の税務調整

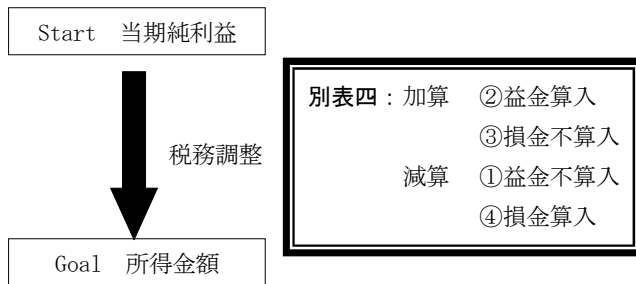
それではこれらの異なる4つの部分について、(イ)それぞれの名称、(ロ)所得金額を計算する際にP/Lの当期純利益に足すのか引くのか、を順番に考えてみる。

(イ) 4つの異なる部分の名称



(ロ) 所得金額の計算方法 → 当期純利益から導き出す

「別表四」という税務書類に記入していくことによって、当期純利益から所得金額を算定する。なお、この別表四での調整は、P/L及びB/Sが確定した後に行うものであり、P/L及びB/Sの数値を変更することができない状態で行うものである（株主総会で承認を受け、確定した決算を基に法人税の確定申告書を作成する。）。



図解 税務調整のまとめ

	会計上	税務上	当期純利益への調整
益金不算入	収益計上された額	益金の額ではない	マイナス
益金算入	収益計上されていない額	益金の額	プラス
損金不算入	費用計上された額	損金の額ではない	プラス
損金算入	費用計上されていない額	損金の額	マイナス

設 例 益金不算入（申告調整：減算）※①の調整

普通法人である甲社（以下「当社」という）の、当期における課税標準である所得金額について、以下の資料のに基づき計算しなさい。

[資料]

- (1) 損益計算書上の当期純利益の額 15,000千円
- (2) 損益計算書上の土地評価益 5,000千円
この金額は、当社の保有するA土地の時価の変動に伴い、期末時価と簿価の差額を土地評価益に計上したものである。
なお、この評価益5,000千円は、税務上認められない。
- (3) 他の申告調整はないものと仮定する。

解 答 （会計士試験の答案用紙のイメージ）

（単位：円）

当期純利益の金額	15,000,000	
	<u>加算すべき金額</u>	<u>減算すべき金額</u>
(評価益について)		
A土地		5,000,000
(所得金額)	10,000,000	

収益の額に含まれているが、益金の額には含めないのので **別表四でマイナス**

$$\begin{aligned}
 \text{① P/L上の当期純利益} &= \text{収益の額 } 5,000 \text{ (プラス項目)} - \text{費用の額 } 0 \text{ (マイナス項目)} \\
 \text{② 法人税の所得金額} &= \text{益金の額 } 0 \text{ (プラス項目)} - \text{損金の額 } 0 \text{ (マイナス項目)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{②-①} & \quad \Delta 5,000 \\
 & \quad \text{(減算：益金不算入)}
 \end{aligned}$$

<p><u>損益計算書 (千円)</u></p> <p>+) 収益 5,000</p> <p>-) 費用 —</p> <hr/> <p>当期純利益 15,000</p>	<p><u>別表四 (千円)</u></p> <p>当期利益利益 15,000</p> <p>+) —</p> <p>-) 益金不算入 5,000</p> <hr/> <p>所得金額 10,000</p>
--	--



研究 損益計算書と法人税別表の関係（申告調整；益金不算入）

（単位：千円）

損益計算書

売上高	×××
土地評価益	5,000
税引前当期純利益	×××
法人税等	×××
当期純利益	15,000

土地評価益5,000は、
当期純利益の計算上プラス項目である。

法人税申告書

別表四（所得金額の計算）

当期純利益	15,000
加算	
小計	0
減算	
土地評価益否認	5,000
小計	5,000
仮計	10,000
所得金額	10,000

調整の理由
(次のいずれか)

- 税法の規定で、その収益の額を益金の額とはしないことから。
- P/Lの作成の段階で収益の額を間違っって計上し、P/Lではすでに修正不能で、別表四で修正せざるを得ないから。

土地評価益5,000は、
所得金額から控除されている。

法人税申告書

別表一（納付税額の計算）

所得金額	10,000	(千円未満切捨て)
法人税額	×××	
税額控除 又は 税額加算		
差引所得に対する法人税額	×××	(百円未満切捨て)
中間申告分法人税額	×××	
納付すべき法人税額	×××	

収益の額 ≠ 益金の額

益金不算入

設 例 益金算入（申告調整：加算）※②の調整

普通法人である甲社（以下「当社」という）の、当期における課税標準である所得金額について、以下の資料の基づき計算しなさい。

[資料]

- (1) 損益計算書上の当期純利益の額 15,000千円
- (2) 当社は、当期中に社長の叔父から、B美術品を無償で取得したが、会計処理は行っていない。B美術品の取得時の時価は5,000千円で、減価償却を要するものではない（なお、税務では、受贈益5,000千円の計上が求められるものである。）
- (3) 他の申告調整はないものと仮定する。

解 答 （会計士試験の答案用紙のイメージ）

（単位：円）

当期純利益の金額	15,000,000		
		加算すべき金額	減算すべき金額
（受贈益について）			
B美術品	5,000,000		
（所得金額）	20,000,000		

収益の額に含まれていないが、益金の額には含めるため **別表四でプラス**

$$\begin{aligned}
 \text{① P/L上の当期純利益} &= \text{収益の額 } 0 \text{ (プラス項目)} - \text{費用の額 } 0 \text{ (マイナス項目)} \\
 \text{② 法人税の所得金額} &= \text{益金の額 } 5,000 \text{ (プラス項目)} - \text{損金の額 } 0 \text{ (マイナス項目)} \\
 \hline
 & \text{②-① } 5,000 \text{ (加算：益金算入)}
 \end{aligned}$$

損益計算書（千円）		別表四（千円）	
+	収益 0	当期利益利益	15,000
-	費用 —	+	益金算入 5,000
当期純利益 15,000		-	
		所得金額	20,000



研究 損益計算書と法人税別表の関係 (申告調整；益金算入)

(単位：千円)

損益計算書

売上高	×××
(会計処理なし)	
税引前当期純利益	×××
法人税等	×××
当期純利益	15,000

受贈益5,000がP/Lに収益計上されていない場合

別表四に記載(調整)された受贈益5,000は含まれていない。

法人税申告書

別表四(所得金額の計算)

当期純利益	15,000
加算	
受贈益計上漏れ	5,000
小計	5,000
減算	
小計	0
仮計	20,000
所得金額	20,000

調整の理由
(次のいずれか)

- ・ 経理上収益計上されないものであっても、税法の規定で、それについて益金となることから。
- ・ P/Lの作成の段階で収益の額を計上し忘れ(不足も含む)、P/Lではすでに修正不能で、別表四で修正せざるを得ないから。

所得金額に、受贈益5,000は加算されている。

法人税申告書

別表一(納付税額の計算)

所得金額	20,000	(千円未満切捨て)
法人税額	×××	
税額控除 又は 税額加算		
差引所得に対する法人税額	×××	(百円未満切捨て)
中間申告分法人税額	×××	
納付すべき法人税額	×××	

収益の額 ≠ 益金の額

益金算入

設 例 損金不算入（申告調整：加算）※③の調整

普通法人である甲社（以下「当社」という）の、当期における課税標準である所得金額について、以下の資料の基づき計算しなさい。

〔資料〕

- (1) 損益計算書上の当期純利益の額 15,000千円
- (2) 損益計算書上の減価償却費 5,000千円
この金額は、すべて当社が有するC機械装置の償却費であるが、C機械装置は、当期において未稼働であり、償却費の全額が税務上損金の額とはならないものである。
- (3) 他の申告調整はないものと仮定する。

解 答 （会計士試験の答案用紙のイメージ）

（単位：円）

当期純利益の金額	15,000,000		
	<u>加算すべき金額</u>	<u>減算すべき金額</u>	
(減価償却について)			
C機械装置	5,000,000		
(所得金額)	20,000,000		

費用の額に含まれているが、損金の額には含めないなので **別表四でプラス**

① P/L上の当期純利益 = 収益の額	0	-	費用の額 5,000	
(プラス項目)			(マイナス項目)	
② 法人税の所得金額 = 益金の額	0	-	損金の額 0	
(プラス項目)			(マイナス項目)	
			①-② 5,000	
			(加算：損金不算入)	

<p style="text-align: center;"><u>損益計算書（千円）</u></p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">+</td> <td style="width: 20%;">収益</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">—</td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> <tr> <td>-</td> <td>費用</td> <td style="text-align: center;">5,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="border-top: 1px solid black;">当期純利益</td> <td style="text-align: center;">15,000</td> <td></td> </tr> </table>	+	収益	—		-	費用	5,000		当期純利益		15,000		→	<p style="text-align: center;"><u>別表四（千円）</u></p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">当期利益利益</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">15,000</td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> <tr> <td>+</td> <td>損金不算入</td> <td style="text-align: right;">5,000</td> </tr> <tr> <td>-</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="border-top: 1px solid black;">所得金額</td> <td style="text-align: right;">20,000</td> </tr> </table>	当期利益利益	15,000		+	損金不算入	5,000	-			所得金額		20,000
+	収益	—																								
-	費用	5,000																								
当期純利益		15,000																								
当期利益利益	15,000																									
+	損金不算入	5,000																								
-																										
所得金額		20,000																								



研究 損益計算書と法人税別表の関係（申告調整；損金不算入）

（単位：千円）

損益計算書

売上高	×××
減価償却費	5,000
税引前当期純利益	×××
法人税等	×××
当期純利益	15,000

当期純利益の計算上、減価償却費5,000千円は控除されている。

法人税申告書

別表四（所得金額の計算）

当期純利益	15,000	
加算	減価償却超過額	5,000
	小計	5,000
減算		
	小計	0
仮計	20,000	
所得金額	20,000	

調整の理由
(次のいずれか)

- 税法の規定で、その費用の額を損金の額とはしないことから。
- P/L作成の段階で、費用の計上時期を間違えて計上（多く計上）したが、P/Lは確定しており、修正できないため、やむを得ず別表四で調整。

減価償却費5,000千円は当期純利益の計算上、控除されたが、所得金額の計算上では加算されている。つまり、まったく費用に計上していないのと同じ状態となる。

法人税申告書

別表一（納付税額の計算）

所得金額	20,000	(千円未満切捨て)
法人税額	×××	
税額控除 又は 税額加算		
差引所得に対する法人税額	×××	(百円未満切捨て)
中間申告分法人税額	×××	
納付すべき法人税額	×××	

費用の額≠損金の額

損金不算入

設 例 損金算入（申告調整：減算）※④の調整

普通法人である甲社（以下「当社」という）の、当期における課税標準である所得金額について、以下の資料の基づき計算しなさい。

〔資料〕

- (1) 損益計算書上の当期純利益の額 15,000千円
- (2) 当社の有する貸付金8,000千円のうち、D社の民事再生計画認可の決定があったことにより切り捨てられることとなった金額が5,000千円ある。当社は何ら経理処理を行っていないが、当該5,000千円は、税務上、損金の額とされるものである。
- (3) 他の申告調整はないものと仮定する。

解 答 （会計士試験の答案用紙のイメージ）

（単位：円）

当期純利益の金額	15,000,000	
	<u>加算すべき金額</u>	<u>減算すべき金額</u>
（貸倒れについて）		
D貸付金		5,000,000
（所得金額）	10,000,000	

費用の額に含まれていないが、損金の額に含めるので 別表四でマイナス

① P/L上の当期純利益 = 収益の額	0	－	費用の額	0
（プラス項目）			（マイナス項目）	
② 法人税の所得金額 = 益金の額	0	－	損金の額	5,000
（プラス項目）			（マイナス項目）	
			①－②	△5,000
				（加算：損金算入）

損益計算書（千円）	別表四（千円）																			
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">+</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">収益</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">—</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">-</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">費用・損失</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">0</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">当期純利益 15,000</td> </tr> </table>	+	収益	—	-	費用・損失	0			当期純利益 15,000	<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">当期利益利益</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">15,000</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">+</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">-</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">損金算入</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">5,000</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">所得金額 10,000</td> </tr> </table>	当期利益利益	15,000	+		-	損金算入	5,000			所得金額 10,000
+	収益	—																		
-	費用・損失	0																		
		当期純利益 15,000																		
当期利益利益	15,000																			
+																				
-	損金算入	5,000																		
		所得金額 10,000																		



研究 損益計算書と法人税別表の関係（申告調整；損金算入）

（単位：千円）

損益計算書

売上高	×××
（会計処理なし）	
税引前当期純利益	×××
法人税等	×××
当期純利益	15,000

貸倒損失5,000がP/Lに計上されていない場合

当期純利益の計算上、
貸倒損失5,000千円は控除されていない。

法人税申告書

別表四（所得金額の計算）

当期純利益	15,000
加算	
小計	0
減算	
貸倒損失認定損	5,000
小計	5,000
仮計	10,000
所得金額	10,000

調整の理由
（次のいずれか）

- 経理上費用計上されることはないものであっても、税法の規定で、損金の額となることから。
- P/L作成の段階で、費用に計上しなければならないところ計上し忘れ（不足も含む）、P/Lは確定しており、修正はできないため、別表四で調整。

貸倒損失5,000千円は当期純利益の計算上控除されていないが、所得金額の計算上は、控除されていることとなる。

法人税申告書

別表一（納付税額の計算）

所得金額	10,000	（千円未満切捨て）
法人税額	×××	
税額控除 又は 税額加算		
差引所得に対する法人税額	×××	（百円未満切捨て）
中間申告分法人税額	×××	
納付すべき法人税額	×××	


費用の額 ≠ 損金の額

↓
損金算入



本試験での解答欄

第2問については、解答欄につき概ね1点。問題1（法人税）は概ね30カ所、問題2（所得税）15カ所、問題3（消費税）15カ所で出題される。


 会計士試験 解答フォームのイメージ（法人税）

（単位：円）

当期純利益の金額	50,000	
	加算すべき金額	減算すべき金額
(受取配当等についての申告調整)		
A株式	<input type="text"/>	<input type="text" value="3,000"/>
(所得税額についての申告調整)		
剰余金の配当に係る所得税	<input type="text" value="1,115"/>	<input type="text"/>
(外国法人税についての申告調整)		
外国所得税	<input type="text" value="950"/>	<input type="text"/>
(役員給与についての申告調整)		
取締役B	<input type="text" value="450"/>	<input type="text"/>
(引当金についての申告調整)		
貸倒引当金繰入	<input type="text" value="170"/>	<input type="text"/>
貸倒引当金戻入	<input type="text"/>	<input type="text" value="110"/>
(減価償却についての申告調整)		
機械装置C	<input type="text" value="240"/>	<input type="text"/>
器具備品D	<input type="text"/>	<input type="text" value="180"/>
(租税公課等についての申告調整)		
(1)について	<input type="text" value="18,000"/>	<input type="text"/>
(2)について	<input type="text" value="3,700"/>	<input type="text"/>
(3)について	<input type="text" value="39,000"/>	<input type="text"/>
(4)について	<input type="text" value="70"/>	<input type="text"/>
(5)について	<input type="text" value="30"/>	<input type="text"/>
(6)について	<input type="text" value="50"/>	<input type="text"/>
(7)について	<input type="text"/>	<input type="text" value="6,600"/>
(交際費についての申告調整)		
交際費	<input type="text" value="600"/>	<input type="text"/>
(寄附金等についての申告調整)		
損金算入限度超過額	<input type="text" value="140"/>	<input type="text"/>
(その他の申告調整)		
収用に関する資料	<input type="text"/>	<input type="text" value="20,000"/>
(所得金額)	84,625	

 参考 別表四

別表四のフォーム

(単位：円)

区 分		金 額	計算過程	
当 期 純 利 益		① 50,000		
加	損 金 経 理 法 人 税	18,000		
	損 金 経 理 住 民 税	3,700		
	損 金 経 理 納 税 充 当 金	39,000		
	損 金 経 理 附 帯 税 等	70		
	損 金 経 理 過 怠 税	30		
	損 金 経 理 罰 金 等	50		
	減 価 償 却 超 過 額	240		
	交 際 費 等 の 損 金 不 算 入 額	600		
	役 員 給 与 損 金 不 算 入 額	450		
	貸 倒 引 当 金 繰 入 超 過 額	170		
小 計		② 62,310		
減	減 価 償 却 超 過 額 認 容	180		
	納 税 充 当 金 から 支 出 し た 事 業 税 等 の 額	6,600		
	受 取 配 当 等 の 益 金 不 算 入 額	3,000		
	収 用 等 の 特 別 控 除 額	20,000		
	貸 倒 引 当 金 繰 入 超 過 額 認 容	110		
小 計		③ 29,890		
仮 計		82,420		←① + ② -
寄 附 金 の 損 金 不 算 入 額		140		③
法 人 税 額 から 控 除 さ れ る 所 得 税 額		1,115		
控 除 対 象 外 国 法 人 税 額		950		
合 計 ・ 差 引 計 ・ 総 計		84,625	← 通常の場合、	
所 得 金 額		84,625	← 同じとなる。	

理解度チェック！

平成30年（2018年）第1問 問題2改題

次の事案について、以下の問いに答えなさい。

A社は、製造業を営む内国法人たる株式会社（普通法人）である。A社には、発行済株式の50%を超える持分を保有する株主は存在しない。

A社は、4月1日から翌年3月31日までの期間を事業年度としている。以下では、令和2年4月1日に開始するものを令和2事業年度というように表記する。また、これらの法人の消費税の課税期間については、事業年度と同じものとする。

令和2年6月3日、A社は、取引先に対して乙土地の譲渡を行った。この土地のA社における取得価額は8,000万円、譲渡時における時価は1億5,000万円、譲渡対価は1億円であった。

問い 次の税務処理に関する記述について、正しいものには○を、誤っているものには×を、答案用紙の「○×欄」に記入しなさい。また、正しいものにはその根拠条文を、誤っているものには正しい税務処理及びその根拠条文を、答案用紙の「記述欄」に記入しなさい。なお、同族会社等の行為計算否認規定及び租税特別措置法は考慮しないものとする。

- ① A社による乙土地の譲渡は、有償による資産の譲渡に該当するので、益金の額に算入すべき収益の額は、譲渡対価の1億円である。

平成29年（2017年）第1問 問題1改題

次の事案について、以下の問いに答えなさい。なお、同族会社等の行為計算否認規定及び租税特別措置法は考慮しないものとする。

A社は、物品販売業を営む内国法人たる株式会社（普通法人。資本金の額は6億円）であり、4月1日から翌年3月31日までの期間を事業年度としている。以下では、令和2年4月1日に開始するものを令和2事業年度というように表記する。

A社は、令和2事業年度に、売掛金の貸倒れによる損失の見込額を損金経理により、貸倒引当金勘定に繰り入れた（事実①）。

問1 事実①について、A社の令和2事業年度の法人税の確定申告上、A社が貸倒引当金勘定に繰り入れた金額は、どのように取り扱われるべきか。根拠条文を示しつつ述べなさい。

解答 (会計士試験の答案用紙のイメージ)

番号	○×欄	記述欄
①	×	A社による乙土地の譲渡について、益金の額に算入すべき収益の額は、譲渡時における時価の1億5,000万円である。 法人税法第22条2項

有償取引であるが、時価より低い価額による資産の譲渡であることから、正常な取引との間で公平を保つため、資産の譲渡収入金額は、時価相当額をもって益金の額とする。

▼Point 有償による資産の低額譲渡における益金の額に算入すべき金額。

		有償	無償
資産	譲渡	○	○
	譲受け		○
役務	提供	○	○
	享受		

解答 (会計士試験の答案用紙のイメージ)

見積もりである引当金の計上は、債務の確定を要求する法人税法第22条3項二号により、本来認められていない。また、A社は、同法第52条1項一号イ、二号、2項の法人に該当しないことから、A社の貸倒引当金繰入額は、令和2事業年度の法人税の確定申告上、損金の額に算入されない。

法人税法第22条3項二号により、損金の額に算入される販売費、一般管理費その他の費用は、原則として債務の確定したものに限定されることから、引当金の計上は認められないこととされている。

また、大規模法人(詳細は後日)については、一定の法人(銀行業、貸金業、リース業)を除き、貸倒引当金は認められない。

▼Point 大規模法人における貸倒引当金の計上

原則と特例の検討


ワンポイント

貸倒引当金については、後日学習する。



第3節 留保と社外流出

(出題実績)

	H27	H28	H29	H30	R1
別表五 (理論)	—	—	—	—	—
(計算)	—	●	—	—	—

H28過去問は「みなし配当」で学習

目次

- 1 概要
- 2 税務上の純資産 (貸借対照表)
- 3 税務調整項目と純資産 (帳簿価額) の増減

1 概要

所得の金額の計算の明細書である別表四は、納付すべき法人税額を算出する別表一(一)を作成するため又は利益積立金額の計算に関する明細書たる別表五(一) I (利益積立金額) を作成するための基礎資料となる。

法人税申告書 基本別表 (明細書)

別表一	各事業年度の所得に係る申告書
別表四	所得の金額の計算に関する明細書
別表五 (一)	利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書



ワンポイント

別表四は税務上の損益計算書と、別表五(一)は税務上の貸借対照表といわれている。

図解 別表四と別表一(一)・別表五(一) I

区分	総額	処分	
		留保	社外流出
当期純利益	×××		
加算	調整項目の 全てを記入する	純資産の増減 に関する留保 項目	純資産の増減に 関係しない社外 流出・課税外収入 項目
減算			
所得金額			

別表一(一)へ転記

別表五(一) I (利益積立金) の増減要素となる。

参考 会計士試験の答案用紙のイメージ

総額のみ (留保・社外流出欄の記入箇所なし)

加算すべき金額

減算すべき金額

(減価償却について)

機械装置

ワンポイント

公認会計士試験では、留保・社外流出の区分までは、あまり出題はされないが、後日、税効果会計とあわせて学習する。

**Pick Up 税務調整項目と純資産（帳簿価額）の増減****(1) 留保と社外流出**

現金の収支を伴わない行為によって生ずる税務調整を「留保項目」という。これに対し、交際費等のように現金支出を伴う行為によって生ずる税務調整は「社外流出項目」という。

この「留保項目」か「社外流出項目」の違いにより、法人税別表（明細書）の記載内容が変わってくる。

図解 留保と社外流出

別表四 税務調整	元となる行為	税務調整 による影響	別表五(一) I (利益 積立金) への転記
留保項目	現金収支 なし	純資産の 増減あり	あり
社外流出 項目	現金収支 あり	純資産の 増減なし	なし

(2) 加算・減算項目と留保・社外流出項目

加算項目は留保項目と社外流出項目に分かれ、減算項目も同様に分かれる。

減算社外流出項目の代表例は「受取配当等の益金不算入額」であるが、これは受取配当金に相当する現金が会社内に入ってくるものなので、社外流出というより、課税外収入として考えられるべき項目である。

そこで、加算社外流出項目と厳密に区別するために「※」印をつけ、「減算社外流出※項目」という。

図解 加算・減算項目と留保・社外流出

	留保項目	社外流出項目
加算項目	加算留保項目	加算社外流出項目
減算項目	減算留保項目	減算社外流出※項目

**ワンポイント****実際の別表四**

実際の「別表四」によると、税務調整額はいったん総額欄に記入され、その後留保欄又は社外流出欄に転記される。その理由は、以下のとおりである。

- ① 別表四から別表五(一) I へ転記が必要な留保項目は、転記しやすく、かつ、転記もれがないようにひとまとめにしておくのが便利である。
- ② 別表五(一) I への転記が不要な社外流出項目もついでにひとまとめにしておけば、「総額欄＝留保欄＋社外流出欄」という算式によって、総額欄から留保欄への転記ミスの有無が検証できる。



2 税務上の純資産（貸借対照表）

(1) 資本取引と損益取引

会計・税務とも、資本取引（もとで）と損益取引（もうけ）を明瞭に区別し、混同してはならないとされている。

しかし、それぞれ計算目的を異とすることから、一部に差異が出てくる（例 留保項目の調整、組織再編成、自己株式の取得、減資など）

(2) 会計上の純資産と税務上の純資産

① 会計上の純資産

資本剰余金（もとで）＋利益剰余金（もうけ）という用語で表現される。

資本剰余金	資本取引から生じた剰余金
利益剰余金	損益取引から生じた剰余金 (=利益の留保額)

条文 会計原則注解2, 19
会計原則第一, 三

② 税務上の純資産

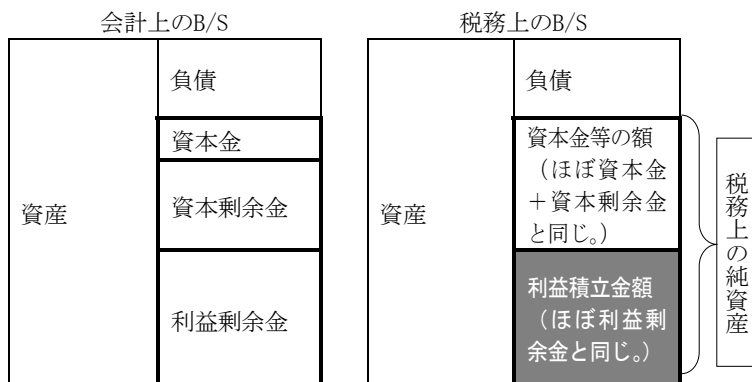
資本金等の額（もとで）と利益積立金額（もうけ）という用語で表現される。


資本金等の額	法人が株主等から出資を受けた金額
利益積立金額	法人の所得の金額で留保している金額

条文 法法2十六

それぞれ、法人税法では概括的に規定し、細目については法人税法施行令で規定されている。

図解 会計上の純資産と税務上の純資産



 研究 資本金等の額と利益積立金額

(1) 資本金等の額

① 資本金の額	会社法等の資本金の額
② その事業年度前の調整項目（期首分）	+）加算項目（法令8一号～十二号） -）減算項目（法令8十三号～二十二号）
③ その事業年度の調整項目（当期分）	+）加算項目（法令8一号～十二号） -）減算項目（法令8十三号～二十二号）
④ ①+②+③	期末資本金等の額

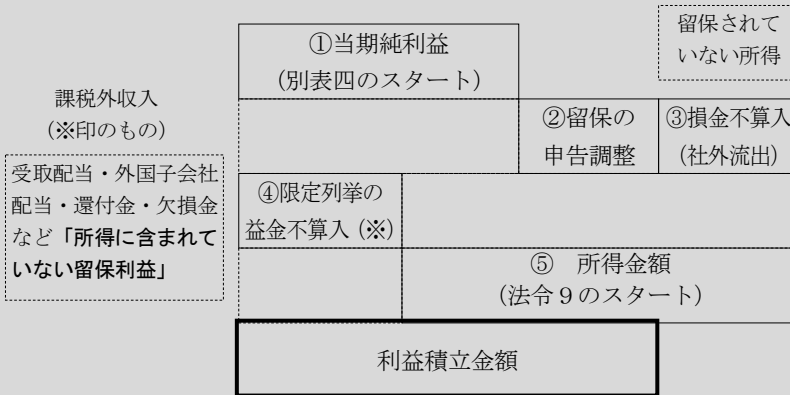
条文 法令8各号


(2) 利益積立金額

① その事業年度前の調整項目（期首分）	+）加算項目（法令9一号～七号） -）減算項目（法令9八号～十四号）
② その事業年度の調整項目（当期分）	+）加算項目（法令9一号～七号） -）減算項目（法令9八号～十四号）
④ ①+②	期末利益積立金額

条文 法令9各号

図解 利益積立金計算の条文（法令9一）のイメージ



 ワンポイント

税務の「クリーンサープラス」
 学習が進んでいけば分かると思うが、別表四（税務上PL）は法人税を損金不算入とするので「税引前PL」となるが、別表五を記載していくと期末の未納法人税を控除するので、「税引後BS」ができていく。
 いわば「クリーンサープラス関係」が取れていない形になるが、試験上は特に考慮せず学習を進めてほしい。
 実務に入るとその部分を考慮した検算式が別表五欄外に記されている（組織再編成を行っている場合は、その検算式も使えないので注意する）

- ・法令9一の表現 $\text{利益積立金額} = \text{⑤所得金額} + \text{④} - \text{③}$
- ・別表四からの転記イメージ $\text{利益積立金額} = \text{①当期純利益} \pm \text{②}$

3 税務調整項目と純資産（帳簿価額）の増減

① 加算・留保項目

設 例 減価償却（留保の調整）

当社は当期（令和2年4月1日から令和3年3月31日まで）中の4月1日に取得価額1,000円の車両運搬具（耐用年数6年、200%定率法償却率0.333）を取得し、直ちに事業の用に供した。
 当期の決算にあたり、この車両運搬具について400円の償却費を費用計上するとともに、同額を帳簿価額から減額している。

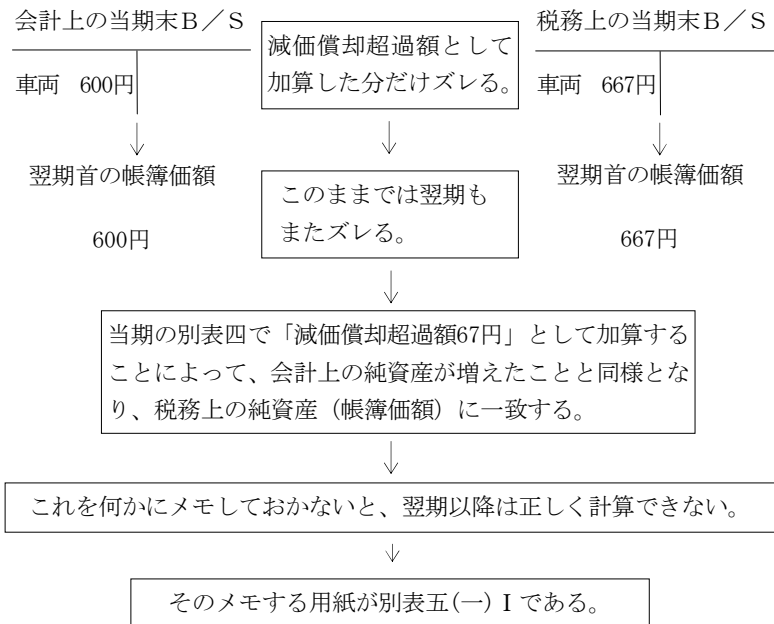
ワンポイント

（別表四 加・留）⇒右図のように記入することを示している。

別表四 (単位：円)

区 分		総 額	処 分	
			留 保	社外流出
当 期 純 利 益		×××		
加 算	減価償却超過額	67	▶ 67	
減 算				
所 得 金 額				

この場合、税務上は $1,000円 \times 0.333 \times \frac{12}{12} = 333円$ （税務上の償却限度額）までしか損金算入とならないため、 $400円 - 333円 = 67円$ の減価償却超過額という税務調整が発生する。これを図解すると、次のようになる。





会計上の仕訳と税務上の仕訳

会計上減価償却費 400円 (取得価額1,000円)
 税務上の償却限度額 333円
 減価償却超過額 67円 (損金不算入額 → 加算調整)

1) 会計上の仕訳

(減価償却費) 400円	(車 両) 400円
--------------	------------

会計上のB/S

資産	負債
	純資産
車両 600円	

2) 税務上の仕訳

(減価償却費) 333円	(車 両) 333円
--------------	------------

税務上のB/S

資産	負債
	純資産
車両 667円	

会計の帳簿価額より
 67円多い

3) 申告調整

(車 両) 67円	(減価償却費) 67円
別表五 利積 (増)	別表四 加算・留保

※ 費用の額の修正 → 純資産 (利益積立金) の修正

会計上のP/L

費用	収益
償却費 400円	

別表四 所得金額

当期利益×××
(償却費△400円)
償却超過 67円

会計上のB/S

資産	負債
車両 600円	純資産

別表五 (一) 利益積立金額
車両 67円

会計上の償却費400円－別四償却超過額67円＝税務上の償却費333円
 会計上の車両600円＋別表五車両67円＝税務上の車両667円

ワンポイント

一時差異

減価償却の調整は、減価償却が進み、資産が除却されれば、別表五の残高を減らしゼロとする調整を入れる。

すなわち、留保の申告調整は、時間が経過すれば解消されるものであるため、「一時差異」といえる。

② 加算・社外流出項目

設 例 交際費等（社外流出の調整）

当社（期末資本金額2億円の内国普通法人）の当期（令和2年4月1日から令和3年3月31日まで）における交際費の額は2,000,000円であり、全額現金で支出している。

別表四 (単位：円)

区 分	総 額	処 分	
		留 保	社外流出
当 期 純 利 益	×××		
加 算 交際費等の 損金不算入額	2,000,000		▶ 2,000,000
減 算			
所 得 金 額			

ワンポイント

（別表四 加・社）⇒右図のように記入することを示している。

この場合、税務上は2,000,000円の交際費等の損金不算入額という税務調整が発生する。

しかし、会社から社外に流出した現金2,000,000円が戻ってくるわけではないので、当期の別表四で「交際費等の損金不算入額2,000,000円」として加算しても、税務上の純資産と会計上の純資産にはズレが生じない。

(主な社外流出項目)

加算社外流出項目の例	減算社外流出※項目の例
損金経理附帯税等	受取配当等の益金不算入額
損金経理過怠税	外国子会社配当等の益金不算入額
損金経理罰金等	収用等の特別控除額
交際費等の損金不算入額	
役員給与損金不算入額	
外国子会社配当等に係る外国源泉税等の損金不算入額	
寄附金の損金不算入額	
法人税額から控除される所得税額	
控除対象外国法人税額	

後日学習する損金経理法人税（後述）など一部の税金に関する項目については、現金収支を伴う税務調整であるが、利益積立金額の計算上控除することとしているため「留保項目」として別表五(一) Iへ転記することとなる。

Pick Up 会計上の仕訳と税務上の仕訳

〈会計上の仕訳と税務上の仕訳〉

交際費等の支出 2,000,000円 (損金不算入額 → 加算調整)

1) 会計上の仕訳

(交際費・費用) 200万円 (現金) 200万円

会計上のB/S

資産		負債	
△200万		純資産	△200万



現金 200万 社外に流出

2) 税務上の仕訳

(交際費・損金とならない支出) 200万円 (現金) 200万円

税務上のB/S

資産		負債	
△200万		純資産	△200万

費用の額と損金の額が一致しないもの(永久差異)

→ 一度社外流出してしまった現金を反対仕訳で戻すという申告調整はできない。
(=純資産は変わらない)



現金 200万 社外に流出

3) 申告調整

(社外流出) 200万円 (交際費等・費用) 200万円
別表四 加算・社外流出

会計上のP/L

費用	収益
交際費 200万	

別表四 所得金額

当期利益×××
(交際費△200万)
不算入 200万

会計上のB/S

資産		負債	
		純資産	

+

別表五 (一) 利益積立金額

--

会計上の交際費200万円－別四交際費損金不算入200万円＝損金0円



第4節 法人税額の計算

(出題実績)

	H27	H28	H29	H30	R1
法人税額計算(税額控除除く)(理論)	●	—	—	—	—
(計算)	—	●	—	—	—

目次

- 1 概要
- 2 普通法人の法人税率



1 概要

(1) 概要

法人税額は、次の算式で計算されることを学習した。

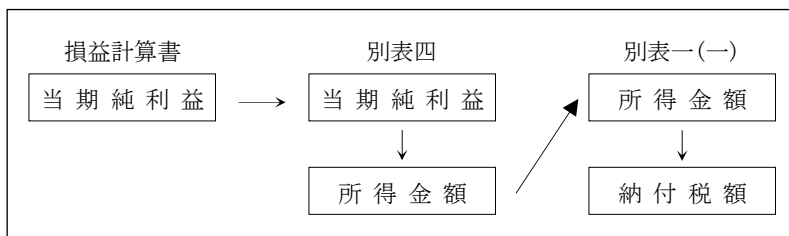
$$\text{法人税額} = \text{所得金額} \times \text{税率}$$

このうち、所得金額は別表四で計算され、その所得金額をもとにした法人税額は、別表一(一)という書類において計算される。

(2) 別表一(一)と別表四の関係


会計上の当期純利益をベースにして、別表四により、当期における課税標準である所得金額を計算する。別表四で算出した所得金額をもとに、別表一(一)により、当期における納付税額を計算する。

図解 別表四と別表一(一)の関係



(3) 税額の計算

- | | |
|---------------|---------------------------------|
| ① 法人税額 | 所得金額 (1,000円未満切捨て) × 税率 = × × × |
| ② 差引法人税額 | ① - 特別控除額 = × × × |
| ③ 法人税額計 | ② + 課税留保金に対する税額 = × × × |
| ④ 差引所得に対する法人税 | ③ - 控除税額 = × × × (100未満切捨て) |
| ⑤ 差引確定法人税額 | ④ - 中間申告分の法人税額 = × × × |

 参考 法人税の税率（平31.4.1以後開始事業年度）

所得	普通法人		協同 組合	公益法人等		人格のない 社団等
	大規模	中小		公益社団法人等	その他	
所得	所得		所得	収益事業に係る所得		収益事業
年800万円 以下	23.2%	15% ^{※1}	15% ^{※2}	15%	15%	15%
年800万円 超		23.2%	19% ^{※2}	23.2%	19%	23.2%

※1 適用除外事業者 19%

※2 連結親法人の場合 年800万円以下…16% 年800万円超…20%

(注) 中小法人

(1) 各事業年度終了の時ににおいて資本金の額が1億円以下であるもの又は資本を有しないもの（一定の特定の医療法人を除く。）

除外法人 (事業年度終了 時に判定)	イ 相互会社及び外国相互会社 ロ 大法人（資本金が5億円以上の法人など）との間に完全支配関係がある普通法人 ハ 100%グループ内の複数の大法人に発行済株式又は出資の全部を直接又は間接に保有されている法人（ロを除く。） ニ 投資法人 ホ 特定目的会社 ヘ 受託法人
--------------------------	---

(2) 非営利型法人以外の、一般社団法人及び一般財団法人

条文 法法66、81の12、143、措法42の3の2、67の2、68、68の8、68の100、68の108、平28改正法附則21、26、27、29



ワンポイント

会計士試験では普通法人の税率をおさえること。



参考

比例税率

課税標準に対して課税される税率が均一なもの

累進税率

課税標準が大きくなるにつれ税率が低くなるもの

法人税は比例税率、所得税は累進税率とされる。「法人擬制説」が関連（「受取配当等の益金不算入」が学習）



Pick Up

会計士試験の答案用紙のイメージ

	加算すべき金額	減算すべき金額
×××	<input type="text"/>	<input type="text"/>
×××	<input type="text"/>	<input type="text"/>
(法人税額の計算) (課税) 所得金額	<input type="text"/>	
法人税額	<input type="text"/>	
所得税額控除額	<input type="text"/>	
中間申告分の法人税額	<input type="text"/>	
納付すべき法人税額	<input type="text"/>	



条文 法法66①②、
措法42の3の2①

2 普通法人の法人税率

(1) 大規模法人の場合

大規模法人（詳細は後日）の場合には、各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に23.2%の税率を乗じて計算した金額とする。

図解 法人税額の計算（大規模法人）

$$\boxed{\text{所得金額}} \times 23.2\% = \text{法人税額}$$

(2) 中小法人の場合

中小法人（詳細は後日）の場合には、各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の部分の金額については、法人税法の規定では、19%の税率が原則であるが、租税特別措置法により15%に軽減されている（適用除外事業者を除く。）。

そのため、所得金額が800万円を超えるときは、800万円部分（税率15%）と800万円超部分（税率23.2%）の税額をそれぞれ計算し、合計する。

図解 法人税額の計算（中小法人）

所得金額	年800万を超える部分	$\times 23.2\% = \times \times \times$	} 法人税額
	年800万以下の部分	$\times 15\% = \times \times \times$	

(適用除外法人は19%)

(1) 所得金額が 10,000,000円の場合

$$8,000,000\text{円} \times \frac{12}{12} \times 15\% + 2,000,000\text{円} \times 23.2\% = 1,664,000\text{円}$$

(2) 所得金額が 7,000,000円の場合

$$7,000,000\text{円} \times 15\% = 1,050,000\text{円}$$

▼ 適用除外事業者（平成31年4月1日以後に開始する事業年度より適用）


その事業年度開始の日前3年以内に
終了した各事業年度の所得金額の年平均額

>15億円

条文 法法66②、
措法42の3の2①

参考

細かい話ではあるが、法人税法の特例税率（19%）「中小法人の特例」とされ、措置法の特例税率（15%）は、「中小企業者等の特例」とされ、用語が異なる。

 参考 別表一(一)

(1) 大規模法人の場合

(単位：円)

区 分		税率	金 額	計 算 過 程
所得金額		%	① 20,000,000	千円未満切捨て
法人税額 の計算	①をそのまま転記 ↓ 20,000,000	23.2	4,640,000	
	法 人 税 額		② 4,640,000	
試験研究費の特別控除額			③ 450,000	
差引法人税額			④ 4,190,000	←②-③
(使途秘匿金課税額)			秘 (234,000)	←百円未満切捨て
法人税額計			⑤ 4,190,000	←④と同じ(秘を 足さない!)
控除所得税額			⑥ 38,738	
控除外国税額			⑥ 3,330	
差引所得に対する法人税額			⑦ 4,381,900	← $\left[\begin{array}{l} ⑤+秘-⑥ \\ \text{百円未満切捨て} \end{array} \right.$
中間申告分の法人税額			⑧ 3,280,400	
差引確定法人税額			⑨ 1,101,500	←⑦-⑧

(2) 中小法人の場合

(単位：円)

区 分		税率	金 額	計 算 過 程
所得金額		%	① 20,000,000	千円未満切捨て 〔税率区分〕
法人税額 の計算	年800万円以下 8,000,000	15	1,200,000	
	年800万円超 12,000,000	23.2	2,784,000	
法人税額			② 3,984,000	(1)年800万円以下 $8,000,000 \times \frac{12}{12}$ =8,000,000 (2)年800万円超 $20,000,000 - (1)$ =12,000,000
試験研究費の特別控除額			③ 450,000	
差引法人税額			④ 3,534,000	←②-③
(使途秘匿金課税額)			秘 (400,000)	←百円未満切捨て
法人税額計			⑤ 3,534,000	←④と同じ(秘を 足さない!)
控除所得税額			⑥ 38,738	
控除外国税額			⑥ 3,330	
差引所得に対する法人税額			⑦ 3,891,900	← $\left[\begin{array}{l} ⑤+秘-⑥ \\ \text{百円未満切捨て} \end{array} \right.$
中間申告分の法人税額			⑧ 3,280,400	
差引確定法人税額			⑨ 611,500	←⑦-⑧

過去問にチャレンジ!

平成28年(2016年)第2問 問題1改題

第2問の解答に当たっての全般的注意事項

1. 特に指示されているものを除き、各設問における納税者の当期の納税額が、最も少なくなるように計算しなさい。
2. 答案用紙中XXX, XXX, XXXの金額は各自で求め、解答は必ず答案用紙の指定された枠内に記入しなさい。
3. 端数処理は答案用紙に指示があるものを除き、1円未満の端数を切り捨てなさい。

問題1

問1 普通法人である当社の当期における法人税額を、次の[資料] 1.～10.に基づき、答案用紙の解答欄に従って計算しなさい。

[資料]

1. 全般的な資料及び注意事項
 - (1) 当社は、設立以来継続して適法に青色申告書を提出する内国法人で、機械の製造販売を主たる事業とする非上場会社である。
 - (2) 当社は、当期末において同族会社に該当しない。
(中略)
2. 財務諸表上の数値

当期の財務諸表上の数値は、以下のとおりである。

 - (1) 当期末の資本金は、400,000,000円である。
(中略)
7. 租税公課等についての資料
(中略)
 - (4) 当期の中間納付額は、法人税140,250,000円、住民税29,296,000円、事業税等52,351,000円である。

(その他)

所得税額控除額	941,157円 (本試験では各自算定値)
外国税額控除額	500,770円 (本試験では各自算定値)

解答


(会計士試験の答案用紙のイメージ)

(単位 ; 円)

(法人税額の計算)

所得金額	900,000,000
法人税額	XXX,XXX,XXX
所得税額控除額	941,157
外国税額控除額	500,770
中間申告法人税額	XXX,XXX,XXX
納付すべき法人税額	67,108,000

(百円未満切捨て)

 **ワンポイント**

本試験では、所得金額については、解答用紙に印刷済みである900,000,000を用いて計算させた(所得税額控除額、外国税額控除額などは各自計算)。

→ そのため、「納付すべ法人税額」の正解は、所得税額控除や外国税額控除等の正解が前提

※ 平成25年本試験などでは、法人税額を算出させていた。

解説

- (1) 所得金額 900,000,000
- (2) 法人税額 $900,000,000 \times 23.2\% = 208,800,000$
- (3) 所得税額控除額 941,157
- (4) 外国税額控除 500,770
- (5) 中間申告納付税額 140,250,000
- (6) 納付すべき法人税
 - (2)-(3)-(4)-(5) = 67,108,073 → 67,108,000 (百円未満切捨て)

理解度チェック！

平成29年（2017年）第1問 問題2改題

次の事案について、以下の問いに答えなさい。

A社及びB社は、いずれもサービス業を営む内国法人たる株式会社（普通法人）である。A社は、B社の発行済株式の100%を保有している。A社の資本金の額は6億円、B社の資本金の額は1,000万円である。

A社及びB社は、いずれも4月1日から翌年3月31日までの期間を事業年度としている。以下では、令和2年4月1日に開始するものを令和2事業年度というように表記する。

令和2事業年度におけるB社の所得の金額は900万円であった。

問い 以下の税務処理に関する各記述のうち、正しい場合には○、誤っている場合には×を、答案用紙の「○×欄」に記入しなさい。また、当該各記述に係る税務処理が正しい場合はその根拠条文を、誤っている場合は正しい税務処理及びその根拠条文を、答案用紙の「記述欄」に記入しなさい。なお、租税特別措置法及び租税条約は考慮しないものとする。

- ① B社の資本金の額は1億円以下であるから、令和2事業年度のB社の所得の金額のうち、800万円以下の金額については、法人税法上の軽減税率の適用がある。

解 答

(会計士試験の答案用紙のイメージ)

(単位 ; 円)

番号	○×欄	記述欄
①	×	B社は、資本金の額が5億円以上の大法人であるA社との間にA社による完全支配関係があることから、法人税法第66条2項、6項二号イにより、令和3事業年度におけるB社の所得の金額の全額について、原則の法人税率を適用する。

(中小法人の特例措置の大法人による完全支配関係がある子法人に対する適用)

資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人(中小法人)に係る軽減税率については、資本金の額若しくは出資金の額が5億円以上の法人(大法人)の100%(完全支配関係がある)子法人には適用しない。

なお、本問では、問題文より「租税特別措置法及び租税条約は考慮しない」とされているので、措法43の2の3①(15%)でなく、法法66②(19%)を適用するものとして解答することとなる。

📁まとめ 法人税の概要

1 法人税の種類

- (1) 各事業年度の所得に対する法人税
- (2) 各連結事業年度の連結所得に対する法人税
- (3) 退職年金積立金に対する法人税

2 法人の種類（納税義務）と課税所得の範囲

- (1) 内外区分別
 - ①内国法人 … 全世界所得
 - ②外国法人 … 国内源泉所得のみ
- (2) 法人の設立区分別
 - ①公共法人 … 納税義務なし
 - ②公益法人等・人格のない社団等 … 収益事業は納税義務あり
 - ③普通法人・協同組合等 … 納税義務あり

3 各事業年度の所得の金額（法22）

- (1) 当期純利益（会計）と所得金額（税務）
 - ①会計：当期純利益 = 収益の額 - 費用の額
 - ②税務：所得金額 = 益金の額 - 損金の額
公正会計基準で計算。別段の定め（税法独自規定）あり
申告調整；①当期純利益から②所得金額に調整
- (2) 4つの調整項目（別表四を通じて行う）
（当期利益） ※ 決算確定主義（法74）
 - +) 加算 ①益金算入（収益ではないが、益金である）
②損金不算入（費用であるが、損金でない）
 -) 減算 ③益金不算入（収益であるが、益金でない）
④損金算入（費用ではないが、損金である）
（所得金額）
- (3) 留保と社外流出
 - ①留 保 … 利益積立金の増減に影響がある調整
 - ②社外流出 … 利益積立金の増減に影響がない調整

4 税務上の純資産（別表五（一））

- (1) 資本金等の額 法人が株主等から出資を受けた金額
- (2) 利益積立金額 法人の所得の金額で留保している金額

5 税額・税率（普通法人 税額算定は別表一）

課税所得金額（千円未満切捨て）×税率

- (1) 大規模法人 23.2%
- (2) 中小法人

800万円以下部分	…	15%	※適用除外事業者19%
800万円超部	…	23.2%	

第2章 受取配当等

Milestone

本試験における重要項目である受取配当等の益金不算入額の規定について学習します。

受取配当等は、有価証券の譲渡損益・評価損益・所得税額控除等と同一の資料で出題されることが多いため、解答上必要な資料を迅速にピックアップできるかどうか重要な鍵となります。

また、控除負債利子の原則法における総資産の帳簿価額については、貸倒引当金・圧縮記帳等他の規定との関係が問われることがあるため、併せて理解する必要があります。

〈学習内容〉

第1節 受取配当等の益金不算入

法人税法23条1項（受取配当等の益金不算入）

内国法人が次に掲げる金額（第一号に掲げる金額にあつては、外国法人若しくは公益法人等又は人格のない社団等から受けるもの及び適格現物分配に係るものを除く。以下この条において「配当等の額」という。）を受けるときは、その配当等の額（完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等のいずれにも該当しない株式等（株式又は出資をいう。以下この条において同じ。）に係る配当等の額にあつては当該配当等の額の百分の五十に相当する金額とし、非支配目的株式等に係る配当等の額にあつては当該配当等の額の百分の二十に相当する金額とする。）は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない（以下略）



第1節 受取配当等の益金不算入額

(出題実績)

	H27	H28	H29	H30	R1
受取配当等の益金不算入 (理論)	—	—	—	—	—
(計算)	●	●	●	●	●

目次

- 1 概要
- 2 益金不算入額
- 3 配当等の額
- 4 控除負債利子
- 5 短期所有株式等に係る配当等の適用除外
- 6 配当の収益計上時期
- 7 名義書換失念株に係る配当金の取扱い



1 概要

(1) 会計上の取扱い

法人が他の法人に出資を行い、利益剰余金からの配当を受け取ったときは、保有目的にかかわらず「受取配当金」として収益計上される。

(2) 税務上の取扱い

法人税法では、配当を受け取った場合には、配当の20%～100%が課税対象から外れる「受取配当等の益金不算入制度」が設けられている。

具体的には、出資割合に応じて4つの区分に分け、それぞれの算式により、益金不算入額が計算される。

区 分	保有割合	益金不算入額
完全子法人株式等	100%	受取配当等×100%
関連法人株式等	1/3超	受取配当等－負債利子
その他株式等	〔 1/3以下 5%超 〕	受取配当等×50%
非支配目的株式等	5%以下	受取配当等×20%

(3) 申告調整

会 計	(現金預金) 10,000	(受取配当) 10,000
税 務	(現金預金) 10,000	(受取配当) 8,000 (課税外収入) 2,000
申告調整	(受取配当) 2,000 別表四・減算	(課税外収入※) 2,000

受取配当等の益金不算入額 (別表四 減・社※)

条文 法法23

ワンポイント

益金不算入割合の差異

完全子法人株式等については、本文店会計同様、企業グループ内の内部取引と変わらないことから課税をさせないように、また、保有割合の低い株式は、投資物件としての一面もあり、公社債などが益金算入されていることも鑑み、低い割合に抑えられている。

参考 趣旨（制度創設時）

(1) 課税の公平・中立性

子会社経営と本支店経営の課税の公平を図るため。

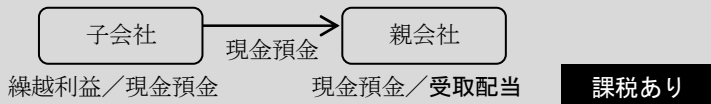
(2) 法人と個人の二重課税の排除

所得税法における個人株主の配当控除額の計算を容易にするため。

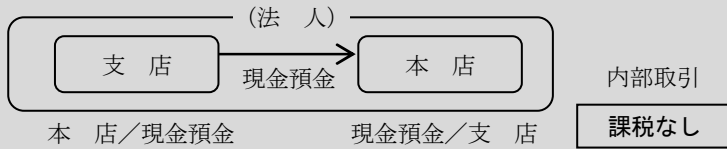
▼ 法人擬制説

(1) 子会社経営と本支店経営の課税の公平を図るため。

①子会社経営（子会社から親会社へ資金還流する場合）



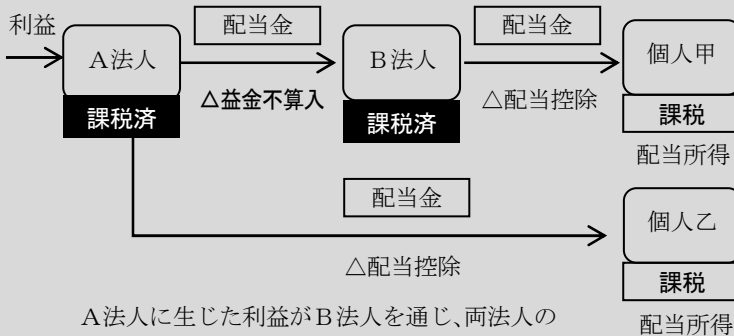
②本支店経営（支店から本店へ資金異動する場合）



経営の実質は変わらないのに、①は課税され、②は課税されないとすると、②の本支店経営が選好される → 経済の中立性を害する恐れ

(2) 法人と個人の二重課税の排除

日本の法人税は、法人に対する所得税の一種として導入されたことから、「法人擬制説」の立場を取っている。この立場では、法人税は所得税の「前取り」と考える。そのため、二重課税排除の観点から、法人税では、「受取配当等の益金不算入」、所得税法では、「配当控除」の規定が設けられている。



A法人に生じた利益がB法人を通じ、両法人の課税済み所得から、甲に配当されるまでの間に、法人・個人を通じて二重課税が発生するため、B法人の受取配当につき、益金不算入とする制度が設けられた。

ワンポイント

シャープ勧告後の制度創設段階では、左のような趣旨であったが、公社債の利子が益金に算入されることを考えると、持株割合が低い株式からの配当については、全額益金不算入されるとなると、投資商品として公平とは言えなくなるため、益金不算入の割合を低くするなど制度見直しが行われた。

用語解説

法人擬制説

(法人観)

法人は、単に法的に擬制された存在（法人を出資者である個人株主の集合体）

(法人税に対する考え)

法人の所得は個人株主のものであり、法人自体に担税力はなく、法人税は所得税の「前取り」と考える。

法人実在説

(法人観)

法人は、株主から独立した権利能力を有する法的主体

(法人税に対する考え)

法人自らが納税主体



2 益金不算入額

益金不算入となる受取配当等の額は、次の4区分に分けて計算される。

	所有割合	保有判定	負債利子	不算入割合
完全子法人株式等	100%	計算期間中	—	100%
関連法人株式等	1/3超	6月以上	控除あり	100%
その他株式等	他に該当しない		—	50%
非支配目的株式等	5%以下	基準日時点	—	20%

条文 法23①⑤
法22の2①②

ワンポイント

期中取得の場合には、「計算期間を通じて」保有していないケースが多いため、要注意（この場合には、完全子法人株式等に該当しない）

(1) 完全子法人株式等に係る配当等の益金不算入額

▼ 完全子法人株式等

計算期間を通じて（前回の支払基準日の翌日～今回の支払基準日の期間）、当社が発行済株式等の100%を保有している等完全支配関係（100%保有）にある他の内国法人の発行する株式等をいう。

$$\text{配当等の額の合計額} = \text{益金不算入額}$$

条文 法23①④⑥
法22の3①②

ワンポイント

関連法人株式等については、「支配関係」は要件とされていないことに留意する

(2) 関連法人株式等に係る配当等の益金不算入額

▼ 関連法人株式等

計算期間を通じて又は支払基準日以前6月間、当社が発行済株式等の1/3超を継続保有している他の内国法人の発行する株式等をいう。
ただし、完全子法人株式等に該当するものを除く。

$$\text{配当等の額の合計額} - \text{控除負債利子の額} = \text{益金不算入額}$$

参考

「その他」と「その他の」
法律用語としての「その他」は並列的例示、「その他の」は包括的例示と呼ばれる。

(3) その他株式等に係る配当等の益金不算入額

▼ その他株式等

完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等のいずれにも該当しない株式等をいう。

$$\text{配当等の額の合計額} \times 50\% = \text{益金不算入額}$$

条文 法23①⑦
法22の3の2①②

(4) 非支配目的株式等に係る配当等の益金不算入額

▼ 非支配目的株式等

支払基準日において当社が発行済株式等の5%以下*を保有している他の内国法人の発行する株式等をいう（特定株式投資信託を含む）

※ 非支配目的株式等の判定は、短期保有株式は除外してカウント

$$\text{配当等の額の合計額} \times 20\% = \text{益金不算入額}$$

参考 関連法人株式等の判定上の計算期間とその起算日

計算期間	起算日	その配当等の額の支払を受ける直前に その配当等の額を支払う他の内国法人により 支払われた配当等の額の支払に係る基準日の翌日 (前回の支払基準日の翌日)
	終了日	その支払を受ける配当等の額の支払に係る基準日 (今回の支払基準日)

※ 起算日の修正

<p>(1) ①又は②である場合 ((3)に掲げる場合を除く)</p> <p>① その基準日の翌日 (A) がその支払を受ける配当等の額の支払に係る基準日 (B) から起算して6月前の日 (C) 以前の日である場合</p> <p>② その支払を受ける配当等の額がその6月前の日 (C) 以前に設立された他の内国法人からその設立の日 (D) 以後最初に支払われる配当等の額である場合</p>	<p>その 6月前の日 (C)の翌日 = 計算期間 6月</p>
<p>(2) その支払を受ける配当等の額がその支払に係る基準日 (B) 以前6月以内に設立された他の内国法人からその設立の日 (E) 以後最初に支払われる配当等の額である場合 ((3)に掲げる場合を除く)</p>	<p>その 6月以内の 設立の日 (E)</p>
<p>(3) その支払を受ける配当等の額がその配当等の額の元本である株式等を発行した他の内国法人からその支払に係る基準日 (B) 以前6月以内に取得したその元本である株式等につきその取得の日 (F) 以後最初に支払われる配当等の額である場合</p>	<p>その 取得の日 (F)</p>

条文 法23の3②

ワンポイント

終了日の修正

配当がみなし配当事由（資本の払戻し以外）によるものである場合…その支払に係る効力発生日の前日。

ワンポイント

計算期間が1年であったとしても、(1)①が適用されるため、一般的なケースにおいては、配当に係る基準日以前6月間継続して保有していることが要件とされる。

新設法人の「第1回配当」関係

(1)(2)に優先して適用。

【考察】

- ① 最初の取得で1/3超を取得する場合
- ② 計算初日は、保有割合1/3以下であったが、追加取得で1/3超を超えた場合



3 配当等の額

(1) 配当等の額

益金不算入額の対象となる「配当等の額」に含まれるもの、含まれないものは次のように区分される。

条文 法23①
法規8の4
措法67の6①

利子的性格のものは相手方で損金の額に算入されているため、二重課税にはならない。

外国法人からの配当は日本国内では、二重課税にならない

	利益の処分・剰余金の分配	投資信託の収益の分配
配当等の額に含まれるもの	① 剰余金の配当 ^(注1・2) ② 利益の配当 ③ 剰余金の分配 ④ 金銭の分配 ⑤ みなし配当	① 特定株式投資信託 ^(注3) の収益分配金
配当等の額に含まれないもの(利子的性格なもの)	① 公社債の利子 ② 預貯金の利子	① 公社債投資信託の収益分配金
(支払側で損金の額に算入されるもの)	① 事業分量分配金 ② 基金利息(相互保険会社) ③ 契約者配当金 ④ 特定目的会社からの利益の配当の額	① 特定目的信託からの利益の分配の額のうち一定の金額
[その他]	① 外国法人からの剰余金の配当等 ② 公益法人等からの分配金 ③ 人格のない社団等からの分配金 ④ 名義書換失念株に係る配当金 ^(注4)	① 外国株価指数連動型特定株式投資信託の収益の分配に係る配当等 ② 特定株式投資信託以外(①を除く)の証券投資信託に係る収益分配金

(注1) 資本剰余金の減少に伴うものを除く。

(注2) 出資分量分配金、名義株式配当金を含む。

(注3) 外国株価指数連動型特定株式投資信託を除く。

(注4) 源泉徴収税額も所得税額控除の対象外。

(2) 証券投資信託の特別分配金

元本の払戻しであるため、税務上は、配当等の額とは考えず、その証券投資信託の取得価額から減額する。

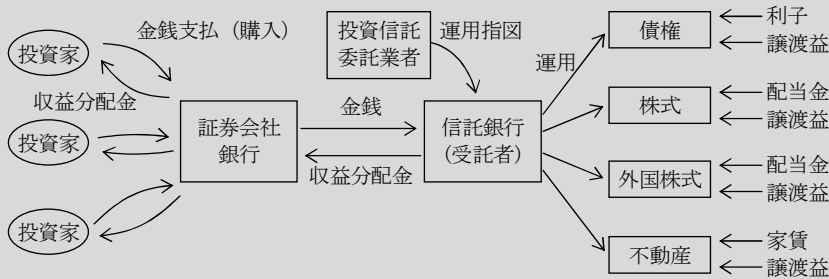
(会計上、特別分配金が収益分配金に含まれている場合には、申告調整で、特別分配金相当額を減算調整する)

証券投資信託過大計上(別表四 減・留)

参考 配当の区分

剰余金の配当	株式会社の配当・協同組合等の出資分量配当金
利益の配当	持分会社（合名・合資・合同会社）からの利益の配当
剰余金の分配	船主相互保険組合から支払われる配当
金銭の分配	投資法人からの金銭の分配
特定株式投資信託	日経平均株価、日経株価指数300などの特定の株価指数に連動するように構成・運用される投資信託。 信託財産が上場株式のみであり、株式等と同様に扱う（「非支配目的株式等」として取り扱う）
名義株式配当金	法人が役員・使用人等の名義をもって所有している株式・出資について受ける剰余金の配当等。

図解 投資信託のしくみ



設例 特別分配金

収益分配金40,000円、特別分配金10,000円、源泉所得税6,126円の場合

[会計上の仕訳]

(現金)	43,874円	(受取配当金)	50,000円
(法人税等)	6,126円		

[税務上の仕訳]

(現金)	43,874円	(受取配当金)	40,000円
(法人税等)	6,126円	(有価証券)	10,000円

[申告調整]

(受取配当金)	10,000円	(有価証券)	10,000円
別四・減算		別五・増	

会計上、特別分配金を収益分配金に含めて処理している場合には、
収益分配金から特別分配金相当額を控除する。



条文 法23④

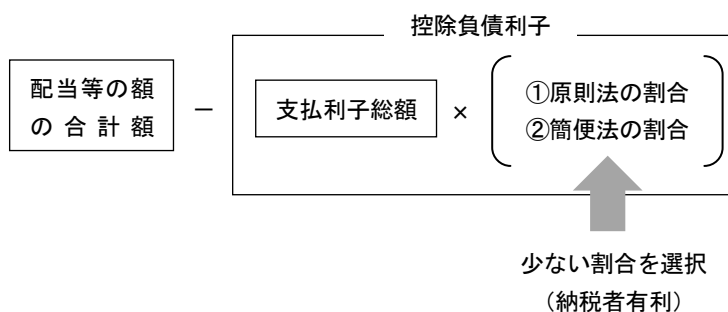
4 控除負債利子

(1) 控除負債利子

受取配当等の益金不算入額を計算する場合において、**関連法人株式等**の取得に当たり必要とした元本に対する借入金の利子があるときは、**控除負債利子**として、**関連法人株式等**に係る配当等の額から控除する。

控除負債利子の額は、①**原則法**（総資産按分法）と②**簡便法**のいずれかを法人にとって有利な方を選択する。

図解 関連法人株式等の益金不算入額の計算



条文 法令21①、
法基通3-2-1
3-2-2、
3-2-3、
3-2-3の2、
3-2-4の2

用語解説

損金経理

確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。

ワンポイント

割賦購入資産の割賦利息

取得価額に算入した割賦利息は、その割賦利息が当社で把握することができない場合があるため、支払利子総額に含めないこととされている。

これに対し、取得価額に算入した銀行等借入金利子は、その利子と取得価額は、別々に支払うものであり、当社においてその利子の額を確認できることから含まれる。

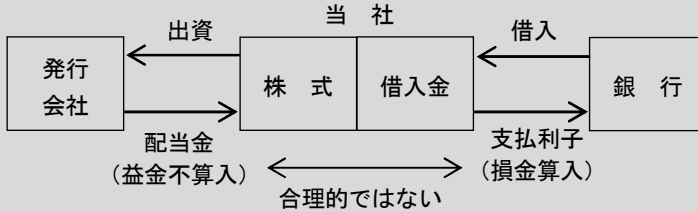
(2) 支払利子総額

支払利子総額には、その事業年度に係る利子的性格のものが含まれる。

支払利子総額に含まれるもの	支払利子総額に含まれないもの
<ul style="list-style-type: none"> ・借入金の利子 ・手形の割引料（手形売却損） ・社債の利子 ・相手方に対する手形の割引料負担額 ・従業員の預り金、営業保証金、敷金等の利息 ・取得価額に算入しない割賦購入資産の割賦利息（損金経理した場合） ・取得価額に算入した銀行等借入金利子など 	<ul style="list-style-type: none"> ・売上割引料 ・利子税、延滞金（納期限延長に係るもの） ・取得価額に算入した割賦購入資産の割賦利息（資産として処理した場合）

参考 支払利子を控除する理由

受取配当等の金額の全額を益金不算入にしてしまうと、その元本である株式等の取得に要した負債の利子を、他の収益から控除することとなってしまふ。また、配当等を益金としないで課税外にするのに対応し、それを得るために要した支払利子も損金とすべきではないとする考えに基づいている。



(自己資金による取得の場合)

益金不算入 の対象額	配当金
---------------	-----

(借入金による取得の場合)

支払利子	配当金
益金不算入 の対象額	

配当金のうち、支払利子相当分はすでに損金の額に算入されているため、配当金の全額を益金不算入の対象とするのは適当ではない。

設例 控除負債利子（支払利子総額）

次の〔資料〕に基づき、当期の支払利子総額を求めなさい。

〔資料〕

- (1) 長期借入金の利子 2,600,000円
- (2) 売上割引料 840,000円
- (3) 従業員預り金の利子 220,000円

解答

〔支払利子総額〕

$$2,600,000円 + 220,000円 = 2,820,000円$$

解説

売上割引料は、期限前に支払をしたことに対する報奨金としての性格を有するため支払利子総額には含まれない。

条文 法令22①②

ワンポイント

支払利子のうち、期末関連法人株式等に応ずる部分を算定している。

注意

分母は会計上の金額であるため、税務上の否認額等の調整はしない。

(3) 原則法（総資産按分法）

① 計算方法

$$\text{支払利子総額} \times \frac{\text{前期末及び当期末の 期末関連法人株式等の帳簿価額の合計額（税務上）}}{\text{前期末及び当期末の 総資産の帳簿価額の合計額（会計上）}}$$

(注) 控除割合の端数処理はしない

② 総資産の帳簿価額の合計額（計算式の分母）

法人の確定した決算に基づく「会計上」の前期末及び当期末の総資産の帳簿価額の合計額から、圧縮積立金、特別償却準備金、減価償却累計額等をマイナスする等の調整を行うことにより算定する。

区 分	調整不要	控除調整する	加算調整する
圧縮記帳 特別償却準備金	直接控除法	剰余金処分	なし
減価償却累計額	控除方式 注記方式	貸方表示	なし
貸倒引当金	貸方表示	なし	控除方式 注記方式

BS (直接減額)		BS (剰余金処分)	
土地 300		土地 500	圧縮積立金
その他 200		その他 200	200
総資産 500		総資産 700	
(調整なし) 500		↳ 700-圧縮積立200=500	

③ 期末関連法人株式等の帳簿価額の合計額（計算式の分子）

これらの帳簿価額は、すべて「税務上」の帳簿価額に基づいて計算する。

会計上の 関連法人株式等の 帳簿価額	+	「〇〇有価証券計上もれ (別表四 加・留)」
	-	「〇〇有価証券過大計上 (別表四 減・留)」

※ 期末関連法人株式等

内国法人が有する株式等でその内国法人の各事業年度終了の日の6月前の日の翌日を計算期間の初日とし、その事業年度終了の日を計算期間の末日とした場合に関連法人株式等となる株式等をいう。

注意

分子の金額は次の点に留意すること。

①税務上の金額であるため、否認額等の調整が必要である。

②無配の関連法人株式等であっても、分子にカウントすること。

設 例 控除負債利子（原則法：純資産按分法）

次の〔資料〕に基づき、控除負債利子の原則法の控除割合を求めなさい。
 なお、下記の金額は、すべて確定した決算に基づく会計上の金額であり、指示があるものを除き、税務上適正な帳簿価額である。

〔資料1〕 総資産に関する資料

	総資産の帳簿 価額の合計額	長期借入金 (*1)	社 債	貸倒引当金 (*2)	圧縮積立金 (*3)
前期末	724,000,000円	30,000,000円	20,000,000円	1,500,000円	—
当期末	781,000,000円	40,000,000円	20,000,000円	1,000,000円	11,500,000円

- (*1) 銀行からの証書貸付によるものである（返済期限5年）。
- (*2) 貸借対照表上貸方に表示されている。
- (*3) 税務上の金額は10,000,000円である。

〔資料2〕 保有株式に関する資料

	A 株式 (*1) (内国法人)	B 株 式 (外国法人)	C 特定株式 投資信託受益 証券 (*2)	D 証券投資信託 受 益 証 券 (*3)	E 特定外貨建等 証券投資信託 受 益 証 券
前期末	20,000,000円	6,800,000円	4,000,000円	2,500,000円	5,000,000円
当期末	28,500,000円	6,800,000円	5,000,000円	2,000,000円	5,000,000円

- (*1) 完全子法人株式等には該当しないが、Aの発行済株式等の1/3超を前期末も当期も継続保有している。
 - (*2) 外国株価指数連動型特定株式投資信託に該当する。
 - (*3) 信託財産の60%を外貨建資産に運用するものである（株式以外の資産には運用しないものである。）。
- (2) 当期に係る確定申告書別表四において「A株式計上もれ(加・留)150,000円」の調整がなされている。

解 答

〔原則法による控除割合〕

$$\frac{48,650,000\text{円}}{1,493,500,000\text{円}} \quad (\text{端数処理なし})$$

- ① 前期末及び当期末の総資産の帳簿価額の合計額
 前期末 724,000,000円 + 当期末 (781,000,000円 - 11,500,000円)
 = 1,493,500,000円
- ② 前期末及び当期末の期末関連法人株式等の帳簿価額の合計額
 前期末20,000,000円 + 当期末(28,500,000円 + 150,000円)
 = 48,650,000円

ワンポイント

(圧縮記帳・特別償却)
 圧縮積立金や特別償却準備金は、直接減額する方法や直接償却する方法に代えて設けられている方法又は制度であり、その会計処理により総資産の帳簿価額に差異が生ずるため、その調整のために控除するのである（法令22①ーイ、ロ、法基通3-2-5の2）。
 ただし、圧縮特別勘定については、実質的な資産の減少がないため控除しない。

(減価償却累計額)
 また、固定資産の帳簿価額は、減価償却累計額控除後の金額であるため、会計上、減価償却累計額が貸方に表示されている場合には、その金額を控除する。

(貸倒引当金)
 貸倒引当金は、債権の貸倒れによる損失の見込額であるため、総資産の帳簿価額の計算上、控除しない。
 つまり、貸倒引当金が債権金額から控除され、注記されている場合には、その金額を（総資産の帳簿価額に）加算し、貸方に表示されている場合には、そのまま（総資産の帳簿価額を）計算する（法基通3-2-5(2)）。

!! 注意
 分母は会計上の金額であるため、税務上の否認額等の調整はしない。
 分子は税務上の金額であるため、否認額等の調整が必要である。

条文 法令22④



注意
「開始」か「終了」かに注意
して覚えること！

(4) 簡便法

計算の簡便性の観点から、原則法に代えて「**基準年度の原則法における実績割合**」に基づいて控除負債利子の額を計算する方法が簡便法である。

① 基準年度

基準年度は、平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に**開始**する各事業年度をいう。

(基準期間) 3月決算の場合

「平成27年4月1日から平成28年3月31日」の事業年度

「平成28年4月1日から平成29年3月31日」の事業年度

② 控除割合

(関連法人株式等に係る控除割合)

$$\frac{\text{「基準年度」における関連法人株式等に
係る原則法による控除負債利子の額 (小数点以下3位未満切捨て)}}{\text{「基準年度」における支払利子総額}}$$

設 例 控除負債利子（簡便法）

次の〔資料〕に基づき、控除負債利子の簡便法による控除割合を求めなさい。

〔資料〕

事業年度	支払利子総額	関連法人株式等に係る原則法による控除負債利子の額
平成27年4月1日 ～平成28年3月31日	6,500,000円	91,000円
平成28年4月1日 ～平成29年3月31日	8,800,000円	158,000円

解 答

〔簡便法による控除割合〕

$$\frac{91,000円 + 158,000円}{6,500,000円 + 8,800,000円} = 0.0162 \rightarrow 0.016 \text{ (小数点以下3位未満切捨て)}$$



条文 法23②
法令19①



適用除外の理由

一般に、上場株式の株価は、配当の権利確定基準日直前（権利落ち前）に価格が上昇し、権利確定後（権利落ち後）に下落する。

この価格の動きを利用して、個人株主が配当の権利落ち前に法人へ株式を配当含みの時価で売却し、権利落ち後に法人から個人株主が買い戻すことにより意図的に法人側の株式譲渡損を作り出すことを防止するために設けられている。

5 短期所有株式等に係る配当等の適用除外

(1) 概要

配当等の計算期間の末日以前1月以内を取得し、かつ、同日後2月以内に譲渡した株式等に対応する配当等の額は、受取配当等の益金不算入の適用除外となり、配当等の額の集計の際にマイナスをする。

(2) 短期所有株式等に係る配当等の額の計算

① 短期所有株式等の数

$$E \times \frac{C \times \frac{B}{A+B}}{C+D}$$

A：支払基準日から1月前の日の所有株式等の数

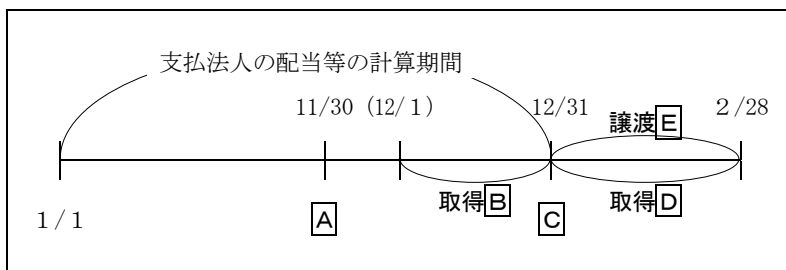
B：支払基準日以前1月以内の取得株式等の数

C：支払基準日現在の所有株式等の数

D：支払基準日後2月以内の取得株式等の数

E：支払基準日後2月以内の譲渡株式等の数

図解 短期所有株式等の数



② 1株(口)当たりの配当等の額

$$\frac{\text{配当等の額}}{\text{配当等の支払基準日の所有株式数又は口数 (C)}}$$

③ 短期所有株式等に係る配当等の額 (配当等の額の計算上マイナス)

$$\text{②の算式で求めた1株(口)当たりの配当等の額} \times \text{①の算式で求めた短期所有株式等の数}$$

設例 短期所有株式等

次の〔資料〕により、当期における短期所有株式等に係る配当等の額を求めなさい。

〔資料〕

- (1) 当社が収受したA株式（非支配目的株式等に該当）に係る配当等の額
 300,000円（源泉徴収税額控除前）
 配当等の額の支払基準日 令和2年12月31日
 A株式の配当等の計算期間 令和2年1月1日～令和2年12月31日
- (2) 当期におけるA株式の異動状況
 令和2年4月1日 所有株式数 5,000株
 令和2年12月5日 取得株式数 1,000株
 令和2年12月31日 所有株式数 6,000株
 令和3年1月26日 取得株式数 2,000株
 令和3年2月10日 譲渡株式数 4,000株
 令和3年3月31日 所有株式数 4,000株

解答

〔短期所有株式等に係る配当等の額〕

(1) 短期所有株式等の数

$$4,000株 \times \frac{6,000株 \times \frac{1,000株}{5,000株 + 1,000株}}{6,000株 + 2,000株} = 500株$$

(2) 短期所有株式等に係る配当等の額

$$\frac{300,000円}{6,000株} \times (1) = 25,000円$$



研究 計算の意味を考えてみよう！

$$E \times \frac{C \times \frac{B}{A+B}}{C+D}$$

- A：支払基準日から1月前の日の所有株式等の数
- B：支払基準日以前1月以内の取得株式等の数
- C：支払基準日現在の所有株式等の数
- D：支払基準日後2月以内の取得株式等の数
- E：支払基準日後2月以内の譲渡株式等の数

支払基準日現在所有している株式等（C）の数に、1月以内に取得した株式等の割合を乗じて算出した数

支払基準日後2月以内に売却可能な株式等（C+D）のうち、末日以前1月以内に取得した株式等の割合



ワンポイント

平均的に取得し、譲渡しているという前提で規定している。

ランク
B

通達 法基通2-1-27

通達 法基通2-1-28

6 配当の収益計上時期

	収益計上時期
原則	(配当確定基準) 配当決議日など権利の確定した日
例外	(一定の現金基準) 支払のために通常要する期間(支払手続期間)内に支払いを受けるものにつき、継続してその支払いを受けた日に収益計上しているときは、その経理が認められる。

ランク
C

7 名義書換失念株に係る配当金の取扱い

(1) 概要

法人が、株式を譲渡した場合において、譲受人(相手)が名義書換をしなかったため、譲渡した株式に係る配当の額がその法人の口座に入金されてしまうことがある(譲渡後に行われた配当決議に係るものを受けたもの)。

その配当の額は株主たる地位に基づいて受けたものではないから、受取配当等の益金不算入額(及び所得税額控除)の規定の適用はないものとされる。

(2) 取扱い

図解 名義書換失念株に係る配当金を受け取った場合

	内容	取扱い
受取配当等の益金不算入額	株式を譲渡し、所有者が当社でない株式の配当金	当社の配当等の額に含めない
所得税額控除	上記の配当金の所得税額	当社の所得税額控除計算に含めない。

通達 法基通3-1-2

通達 法基通16-2-1



別表8

〔受取配当等の益金不算入額〕

(1) 完全子法人株式等

×××

(2) 関連法人株式等

××× - 控除負債利子 (※) = ×××

※ 控除負債利子

① 原則法

(イ) 支払利子総額

(ロ) 期末関連法人株式等の帳簿価額の合計額 (税務上の金額)

(ハ) 総資産の帳簿価額の合計額 (会計上の金額)

(ニ) 控除額

$$(イ) \times \frac{(ロ)}{(ハ)}$$

② 簡便法

(イ) 支払利子総額

(ロ) 控除割合

$$\frac{\text{基準年度における関連法人株式等に係る原則法による控除負債利子の額}}{\text{基準年度における支払利子総額}} \quad (\text{小数点以下3位未満切捨て})$$

(ハ) 控除額

$$(イ) \times (ロ)$$

③ ①と②のいずれか少ない金額 ∴ 原則法 or 簡便法

(3) その他株式等

××× × 50% = ×××

(4) 非支配目的株式等

(××× - 短期所有株式等に係る配当 (※)) × 20% = ×××

(*) ① 短期所有株式等の数

$$C \times \frac{B}{A+B}$$

$$E \times \frac{C+D}{A+B}$$

② 短期所有株式等に係る配当等の額

$$\frac{\text{配当等の額}}{C} \times ①$$

(5) (1)+(2)+(3)+(4) = ×××

→ 「受取配当等の益金不算入額 (別表四 減・社※)」



4区分ごとに計算



短期所有株式は、非支配株式の判定株数から除外

過去問にチャレンジ!

平成30年(2018年)第2問 問題1改題

普通法人である甲株式会社(以下、「当社」という。)の当期(自令和2年4月1日 至令和3年3月31日)における納付すべき法人税額の計算に関して、次の[資料]に基づき、答案用紙に従って解答しなさい。

(1) 受取配当金等の内訳は下記のとおりである。

銘柄等	区分	計算期間	収入金額 (源泉税控除前)
A社 株式	剰余金の 配 当	令和2年1月1日 ～令和2年12月31日	2,000,000円
B社 株式	剰余金の 配 当	令和1年7月1日 ～令和2年6月30日	300,000円

(注1) A社株式は非上場の内国法人の株式である。当社は、令和1年9月1日にA社の発行済株式総数の70%を取得し、その後継続して保有している。A社は令和2年12月31日を基準日、令和3年3月26日を効力発生日として剰余金の配当を行った。

(注2) B社株式は東証マザーズに上場されている内国法人の株式であり、当社は令和2年6月1日に取得し、その後継続して保有している。B社は令和2年6月30日を基準日、同年9月26日を効力発効日として剰余金の配当を行った。当社は基準日においてB社の発行済株式総数の1%を有していた。

(注3) 「計算期間」は、前回の配当等に係る基準日の翌日から今回の配当等に係る基準日までの期間を記している。

(2) 受取配当等の益金不算入額の計算上、関連する資料は次のとおりである。

- ① 当社が当期に支払った負債利子(手形割引料及びそれに準ずるものを含む。)の金額は15,000,000円である。
- ② 当社の確定した決算における貸借対照表に計上されている金額は、次のとおりである。

項 目	前期末残高	当期末残高
総資産額	8,184,314,600円	8,590,685,400円
A社株式(注)	95,179,250円	95,179,250円
B社株式	0円	10,000,000円
繰延税金資産	15,000,000円	19,000,000円
国内完全子会社からの借入金	100,000,000円	100,000,000円

(注) A社株式の取得価額が税務上の時価よりも低い金額であったことから、税務上、A社株式の取得価額に加算している金額が10,000,000円あり、前期より申告調整をしてきている。また、A社株式以外の有価証券の会計上と税務上の帳簿価額は一致している。

- ③ 受取配当等の額から控除する負債利子の額の計算は原則法によるものとし、上記以外の事項は考慮する必要はないものとする。

解 答

(会計士試験の答案用紙のイメージ)

(単位：円)

	加算すべき金額	減算すべき金額
(受取配当等についての申告調整)		
A社株式	<input type="text"/>	1,811,900
B社株式	<input type="text"/>	60,000

解 説

(1) A社株式(関連法人株式等)

$$2,000,000 - 188,100^* = 1,811,900 \text{ (減算)}$$

* 控除負債利子(原則法)

- ① 支払利子総額 15,000,000
- ② 関連法人株式等の帳簿価額
 - 〔前期末 95,179,250 + 別表五 10,000,000
 - 〔当期末 95,179,250 + 別表五 10,000,000
 - (計) = 210,358,500
- ③ 総資産の帳簿価額
 - 〔前期末 8,184,314,600
 - 〔当期末 8,590,685,400
 - (計) = 16,775,000,000
- ④ 控除負債利子

$$\text{①} \times \frac{\text{②}}{\text{③}} = 188,100$$

(2) B社株式(非支配目的株式等)

$$300,000 \times 20\% = 60,000 \text{ (減算)}$$

- ・ 出題形式 銘柄別に解答(株式区分=1銘柄の出題)
- ・ A社株式の判定(取得日 令和1年9月1日 70% > 1/3)
 - 計算期間末日(令和2年12月31日) …6月以上 ∴ 関連法人株式等該当
 - 当 期 末(令和3年3月31日) …6月以上 ∴ 同上(分子)
- ・ (控除負債利子) 原則法
 - (支払利子総額) 手形割引料含む
 - (分母) 総資産の修正 なし
 - (分子) 会計簿価 + 別表5調整項目
- ・ B社株式の判定(1% ≤ 5% ∴ 非支配目的株式等)

過去問にチャレンジ!

平成29年(2017年)第2問 問題1改題

普通法人である甲株式会社(以下、「当社」という。)の当期(自令和2年4月1日至令和3年3月31日)における納付すべき法人税額を、次の[資料]に基づき、答案用紙に従って計算しなさい。

1. 受取利息及び受取配当金等に関する事項

- (1) 当期の受取利息及び受取配当金等の内訳は、下表のとおりである。損益計算書上、下表の「収益金額」を受取利息又は受取配当金に、「源泉徴収税額」を法人税等に計上している。なお、源泉徴収税額は所得税額及び復興特別所得税額の合計である。

銘柄等	区 分	収益金額	源泉徴収税額
A社株式	剰余金の配当	5,000,000円	1,021,000円
B社株式	剰余金の配当	3,000,000円	612,600円

- (注1) A社株式は、内国法人である非上場会社の株式であり、剰余金の配当の基準日は令和2年12月31日で、配当の計算期間は令和2年1月1日から令和2年12月31日までである。当社は、A社株式の発行済株式総数の70%を令和2年1月1日以前より保有しており、令和2年2月10日に、Z社との間での売買取引により、発行済株式総数の30%を取得し、A社株式の全株を保有することとなった。
- (注2) B社株式は、内国法人である非上場会社の株式であり、剰余金の配当の基準日は令和2年3月31日で、配当の計算期間は平成31年4月1日から令和2年3月31日までである。当社は、令和1年7月10日にB社株式の発行済株式総数の3%を取得し、また、令和2年3月10日にB社株式の発行済株式総数の3%を取得し、その後、令和2年4月20日にB社株式の全部(発行済株式総数の6%)を売却した。
- (2) 受取配当等の益金不算入額の計算において、関連法人株式等に係る配当等に該当するものがある場合、その配当等から控除する負債利子の金額は100,000円とする。
- (3) 法人税額から控除する所得税額の計算において、元本所有期間割合及び簡便計算による元本所有割合は、小数点以下3位未満の端数を切り上げる。

解答

(会計士試験の答案用紙のイメージ)

(単位 ; 円)

	加算すべき金額	減算すべき金額
(受取配当等についての申告調整)		
A社株式の剰余金の配当	<input type="text"/>	4,900,000
B社株式の剰余金の配当	<input type="text"/>	300,000

解説

(1) A社株式の剰余金の配当 (関連法人株式等)

$$5,000,000 - 100,000 = 4,900,000 \text{ (減算)}$$

(2) B社株式の剰余金の配当 (非支配目的株式等)

$$(3,000,000 - 1,500,000) \times 20\% = 300,000 \text{ (減算)}$$

* 短期所有株式等

$$6\% \times \frac{6\%}{6\% + 0} \times \frac{3\%}{3\% + 3\%} = 3\%$$

$$3,000,000 \times \frac{3\%}{6\%} = 1,500,000$$

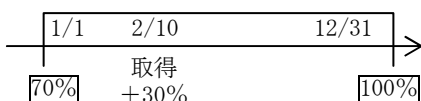
注意

短期所有株式等は、非支配株式等の判定株数から除外

ワンポイント

短期所有株式等の数については、公認会計士試験では、計算過程を示すわけではないので、割合で計算しても構わない。

- ・ 出題形式 銘柄別に解答 (株式区分 = 1銘柄の出題)
- ・ A社株式の判定 (取得日 令和2年1月1日以前より)



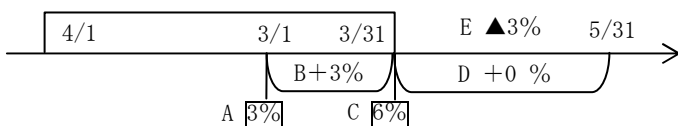
計算期間を通じて100%ではないので、完全子法人株式に該当しない

計算期間末日 (令和2年12月31日) ...6月以上 ∴ 関連法人株式等該当

- ・ (控除負債利子) 簡便法
- ・ B社株式の判定 (取得日 令和1年7月1日)

$$\text{計算期間末日 (令和2年3月31日)} \dots 6\% - \text{短株 } 3\% = 3\% \leq 6\%$$

∴ 非支配目的株式等に該当



過去問にチャレンジ!

平成28年(2016年)第2問 問題1改題

普通法人である当社の当期における法人税額を、次の[資料]に基づき、答案用紙の解答欄に従って計算しなさい。

1. 受取利息及び配当金等についての資料

(1) 当期の受取利息及び配当金等の内訳は、下表のとおりである。

銘柄等	区分	計算期間	収入金額
A社 株式	剰余金の 配当	平成31年4月1日 ～令和2年3月31日	1,700,000
B社 株式	剰余金の 配当	平成31年4月1日 ～令和2年3月31日	1,000,000
C社 株式	剰余金の 配当	平成31年3月1日 ～令和2年2月29日	2,000,000

(注1) A社株式は、東証マザーズに上場されている内国法人の株式であり、前々期に取得し、その後継続して保有している。なお、A社は令和2年3月31日を基準日、同年6月26日を効力発生日として剰余金の配当を行い、当社はその基準日においてA社の発行済株式総数の0.65%を保有していた。

(注2) B社株式は、内国法人である非上場会社の株式であり、当社は令和1年12月1日にB社の発行済株式総数の40%を取得し、その後継続して保有している。B社は令和2年3月31日を基準日、同年5月31日を効力発生日として剰余金の配当を行った。

(注3) C社株式は、内国法人である非上場会社の株式であり、当社は令和1年6月1日にC社の発行済株式総数の70%を取得し、その後継続して保有している。C社は令和2年2月29日を基準日、同年4月30日を効力発生日として剰余金の配当を行った。

(注4) 「計算期間」は、前回の配当等に係る基準日の翌日から今回の配当等に係る基準日までの期間を記している。

(2) 関連法人株式等の配当金に係る益金不算入額の計算に当たり、配当等の額から控除する負債利子の金額は400,000円とする。

解答

(会計士試験の答案用紙のイメージ)

(単位：円)

	加算すべき金額	減算すべき金額
(受取配当等についての申告調整)		
関連法人株式等について	<input type="text"/>	1,600,000
非支配目的株式等について	<input type="text"/>	340,000
上記以外の株式等について	<input type="text"/>	500,000

 **ワンポイント**

「銘柄別」の解答欄でなく、「株式区分別」の解答欄では、ある銘柄の株式の区分を間違えると、連鎖的に2か所誤りになるので注意すること。

解説

(1) 関連法人株式等

$$C社株式 2,000,000 - 400,000 = 1,600,000 \text{ (減算)}$$

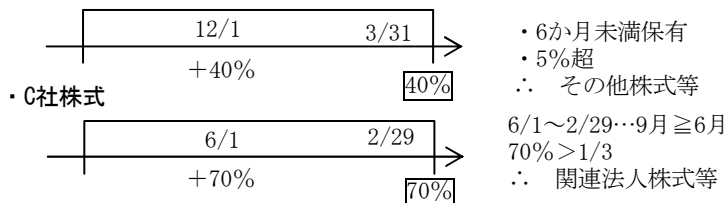
(2) 非支配目的株式等

$$A社株式 1,700,000 \times 20\% = 340,000 \text{ (減算)}$$

(3) 完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等以外の株式等

$$B社株式 1,000,000 \times 50\% = 500,000 \text{ (減算)}$$

- ・ 出題形式 株式区分別に解答 (株式区分 = 1銘柄の出題)
- ・ A社株式 (取得日 前々期。以後継続保有。0.65% ≤ 5%) ∴ 非支配目的
- ・ B社株式 完全子法人・関連会社・非支配目的に該当しない ∴ その他



過去問にチャレンジ!

平成27年(2015年)第2問 問題1改題 ※出題時は旧制度

普通法人である当社の当期における法人税額を以下の資料に基づき計算しなさい。

(中略)

3. 受取利息及び配当金等についての資料

- (1) 当期の「受取利息及び配当金等」の内訳は、下表のとおりである。当社では、損益計算書上、下表の「収入金額」の合計額を「受取利息及び配当金等」に計上している。

銘柄等	区 分	計算期間	収入金額	備考
A株式	剰余金の 配当	令和2年4月1日 ～令和2年9月30日	1,000,000	(注1) (注2)
B株式	剰余金の 配当	令和1年5月1日 ～令和2年4月30日	2,000,000	(注1) (注3)
C株式	剰余金の 配当	平成31年4月1日 ～令和2年3月31日	1,500,000	(注1) (注4)

(注1) A社、B社及びC社はいずれも内国法人である。

(注2) A株式は、金融商品取引所に上場されており、当社は同株式を令和2年8月4日に取得している(株式保有割合0.25%)。A社は中間配当をできる旨を定款で定めており、その基準日を毎年9月30日としている。

(注3) 当社は平成29年10月1日から、非上場株式B株式の発行済株式数の40%を継続的に保有している。同社は令和2年4月30日を基準日、同年6月30日を効力発効日として剰余金の配当を行った。

(注4) 当社はC株式の発行済株式数の100%を、同社が平成26年4月1日に設立されて以来、継続的に保有している。同社は令和2年3月31日を基準日、同年5月30日を効力発生日として剰余金の配当を行った。

- (2) 負債利子の控除は簡便法(基準年度実績による方法)によるものとし、当期に支払った利子等及び控除割合は以下のとおりである。

当期に支払った利子等

- ・借入金の利子 19,600,000 円
(C株式の取得のための借入金に係るものが、500,000 円含まれている。)
- ・営業保証金(預り金)の利子 735,000 円
- ・前期確定申告期限延長に係る利子税・延滞金 45,000 円
- ・退職給付費用44,000,000 円に含まれる利息費用 2,840,000 円

控除割合

区 分	控除割合
関連法人株式等	0.009

解 答

(会計士試験の答案用紙のイメージ)

(単位：円)

	加算すべき金額	減算すべき金額
(受取利息及び配当金額について)		
受取配当等の益金不算入額		
完全子法人株式等	<input type="text"/>	1,500,000
関連法人株式等	<input type="text"/>	1,816,985
非支配目的株式等	<input type="text"/>	200,000

**ワンポイント**

「銘柄別」の解答欄でなく、「株式区分別」の解答欄では、ある銘柄の株式の区分を間違えると、連鎖的に2か所誤りになるので注意すること。

解 説

(1) 完全子法人株式等

C株式 1,500,000 (減算)

(2) 関連法人株式等

B株式 $2,000,000 - 183,015^{**} = 1,816,985$ (減算)

※ 控除負債利子

① 支払利息総額

借入金の利子 $19,600,000 +$ 営業保証金(預り金)の利子 $735,000$
 $= 20,335,000$

② 控除負債利子

① $\times 0.009 = 183,015$

(3) 非支配目的株式等

A株式 $1,000,000 \times 20\% = 200,000$ (減算)

過去問にチャレンジ!

平成26年(2014年)第2問 問題1改題 ※出題時は旧制度

普通法人である当社の当期における確定申告により納付すべき法人税額を、以下の資料に基づき計算しなさい。

〈解答に当たっての注意事項〉

(下記指示によらなければ、配点がないので、注意すること。)

- (1) 各行ごとに、加算及び減算すべき金額があるときは、相殺して純額を記入しなさい。
- (2) 加算及び減算すべき金額が共に生じない場合には、加算すべき金額の欄のみに0(ゼロ)を明記しなさい。

(中略)

3. 受取利息及び配当金等についての資料

当期の「受取利息及び配当金等」の内訳は、下表のとおりである。

なお、当社では、損益計算書上、下表の「収入金額」の欄の合計金額を「受取利息及び配当金」に計上している。

銘柄等	区 分	計算期間	収入金額	備考
A株式	期末配当	令和2年1月1日 ～令和2年12月31日	10,000,000	注1
B株式	期末配当	平成31年4月1日 ～令和2年3月31日	2,000,000	注2

(注1) A株式は、非上場内国法人A社(平成28年設立)が発行する株式であるが、当社はA株式を令和2年10月1日に取得し(株式保有割合40%)、当期末まで引き続き所有している。A社は期末配当基準日を令和2年12月31日、配当の効力発生日を令和3年3月20日としている。

(注2) B株式は、上場内国法人B社が発行する株式であるが、当社はB株式を30年前に取得し(株式保有割合51%)、当期末まで引き続き所有している。B社は期末配当基準日を令和2年3月31日、配当の効力発生日を令和2年6月27日としている。

(中略)

- (2) 前期及び当期における負債の利子及び関連する事項並びに総資産の帳簿価額の金額(当期及び前期の確定した決算に基づく貸借対照表、損益計算書に計上されている金額)は、それぞれ下表のとおりである。

項 目	前 期	当 期	備考
支払利息	37,400,000	42,700,000	
A株式	—	500,000,000	
B株式	50,000,000	50,000,000	注1
金銭債権から控除された貸倒引当金	48,000,000	90,400,000	
総資産	31,000,000,000	37,200,000,000	注2

(注1) B株式については、前期及び当期の法人税別表五(一)に過年度の評価損否認額150,000,000円が記載されている。

(注2) 計上されている繰延税金資産の額は総資産の帳簿価額の金額に含めている。

解 答

(会計士試験の答案用紙のイメージ)

(単位：円)

	加算すべき金額	減算すべき金額
(受取配当等)		
(1) 関連法人株式等		
① 受取配当等の額	2,000,000	
② 配当等から控除する負債利子の額	562,348	
(2) その他株式等		
受取配当等の額	(各自計算)	
(3) 受取配当等の益金不算入額		6,437,652

解 説

(1) 受取配当等の額

- ① 関連法人株式等 B株式 2,000,000 (→解答(1)①欄)
- ② その他株式等 A株式 10,000,000

(2) 控除負債利子 (関係法人株式等)

- ① 支払利息 42,700,000
- ② 期末関連法人株式等の帳簿価額
 - 〔前期末 B株式 (50,000,000+150,000,000)
 - 〔当期末 **A株式 500,000,000** + B株式 (50,000,000+150,000,000)
 - (計) =900,000,000

③ 総資産の帳簿価額

- 〔前期末 総資産 31,000,000,000 + 貸引 48,000,000
- 〔当期末 総資産 37,200,000,000 + 貸引 90,400,000
- (計) =68,338,400,000

④ 控除負債利子の額

$① \times \frac{②}{③} = 562,348$ (→解答(1)②欄)

(3) 益金不算入額

$(2,000,000 - 562,348) + 10,000,000 \times 50\% = 6,437,652$ (減算)

・ A社株式の判定 (取得日 令和2年10月1日 40% > 1/3)
 計算期間末日 (令和2年12月31日) …6月未満 ∴ 非該当
 当 期 末 (令和3年3月31日) …6月以上 ∴ 該当 (分子)



ワンポイント

A株式の「配当等の額」は、関連法株式等に係る配当等の額には該当しないが、控除負債利子の計算上は、分子の「期末関連法人株式等」としてカウントする。

まとめ 受取配当等の益金不算入

1 益金不算入額

	所有割合	保有判定	負債利子	不算入割合
完全子法人株式等	100%	計算期間中	—	100%
関連法人株式等	1/3超	6月以上	控除あり	100%
その他株式等	他に該当しない		—	50%
非支配目的株式等	5%以下	基準日時点	—	20%

2 配当等の額

	利益の処分・剰余金の分配	投資信託の収益の分配
含まれる	① 剰余金の配当 ② 利益の配当 ③ 剰余金の分配 ④ 金銭の分配 ⑤ みなし配当	① 特定株式投資信託 の収益分配金
含まれない (利子的性格)	公社債、預貯金の利子	公社債投資信託の収益分配 金
(支払側で損金 算入)	事業分量分配金、基金利息 特定目的会社の配当など	特定目的信託の分配など
[その他]	外国法人からの配当、公益 法人等・人格のない社団等 からの分配など	証券投資信託、外国株価指 数連動型特定株式投資信託 の収益の分配など

3 控除負債利子

①支払利子総額

含まれるもの	含まれないもの
借入金の利子、・手形の割引料(手 形売却損)、社債の利子、・手形の 割引料負担額、・従業員の預り金、 営業保証金、敷金等の利息など	売上割引料、利子税・延滞金(納期 限延長に係るもの)、取得価額に算 入した割賦購入資産の割賦利息 (資産として処理した場合)

②控除割合(原則法)

$$\text{支払利子総額} \times \frac{\text{前期末・当期末の関連法人株式等の帳簿価額の合計額}}{\text{前期末・当期末の総資産の帳簿価額の合計額}}$$

(分子) 税務上の価額

(分子) 圧縮積立金・特別償却準備金・償却累計額貸記→マイナス
貸倒引当金(債権より直接控除)→プラス

③控除割合(簡便法)

$$\text{支払利子総額} \times \frac{\text{基準年度の関連法人株式等の原則法による控除負債利子の額}}{\text{基準年度における支払利子総額}}$$

4 短期所有株式等

$$E \times \frac{C \times \frac{B}{A+B}}{C+D}$$